

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag Gina Anna-Lena Florence Frei, Kempfstraße 23, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 18. Oktober 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. Oktober 2023, zu Steuernummer ***BF1StNr1***, mittels welchem der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2020 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, 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

Im Streit steht die Rechtmäßigkeit der Abweisung des Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO des im Rahmen der Pflichtveranlagung ergangenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2020 vom 07.07.2022 .

Betreffend den Inhalt des Einkommensteuerbescheides ist strittig ist, ob Kosten für Wahlarzt, Privatkliniken, Psychotherapie, Heilpraktikerin (inkl Fahrtkosten) und Anwalt, als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 anzuerkennen sind.

I. Verfahrensgang

1. Aufgrund der Nichtabgabe einer Einkommensteuererklärung durch die Beschwerdeführerin (folgend kurz: Bf) erging im Rahmen der vorzunehmenden Pflichtveranlagung am 07.07.2022 der Einkommensteuerbescheid für 2020, mit welchem Einkommensteuer iHv Euro 2.499,00 festgesetzt wurde.

2. Per Finanz-Online beantragte die Bf am 15.01.2023 die Aufhebung des

Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO, da sie vergessen habe außergewöhnliche Belastungen in Höhe von EUR 12.387,38 wegen Krankheit zu beantragen.

3. Mit Vorhalteschreiben vom 01.06.2023 ersuchte die belangte Behörde die Bf entsprechende Unterlagen nachzureichen und eventuelle Kostenersätze bekannt zu geben.

Mangels Beantwortung bzw. Vorlage von Unterlagen innerhalb der verlängerten Frist erging am 17.10.2023 der streitgegenständlich bekämpfte Bescheid, mittels welchem der Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, da eine Unrichtigkeit iSd § 299 BAO nicht nachgewiesen worden sei.

4. Am 18.10.2023 erhob die Bf die **Beschwerde vom 17.10.2023 gegen den Abweisungsbescheid** und ersuchte die begehrten Aufwendungen auf Grundlage der Rechnungen, Aufstellungen und Kostenberechnungen im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung nochmals zu prüfen.

5. Als Folge eines Ergänzungsersuchens reichte die Bf am 22.11.2023 die genannten Unterlagen (Belege Privatkliniken, Wahlärztin, Therapie bei Heilpraktikerin samt Fahrtkosten) ein und gab hiezu an, die Kosten beliefen sich auf EUR 12.162,75 (abzgl. Haushaltsersparnis in Höhe von EUR 151,67), sie habe keinerlei Kostenersätze erhalten und zusätzlich seien ihr Rechtsanwaltskosten in Höhe von knapp EUR 3.000,00 entstanden.

Sie legte hierzu folgende Rechnungen vor:

Datum	Dienstleister	Betrag
22.01.2020	***Ärztin***	EUR 170,00
07.05.2020	Fahrtkostenberechnung via Michelin	(16 *) EUR 38,28 EUR 612,48
08.06.2020	***Klinik1***	EUR 3.966,50
22.10.2020	***Klinik2***	EUR 6.395,44
07.05. – 23.10.2020	Heilpraktikerin ***Heilpraktikerin***	EUR 1.170,00
		EUR 12.314,42 - EUR 151,67 EUR 12.162,75

6. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 16.01.2024** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Bezüglich der Krankheitskosten sei es der Bf nicht gelungen, festsehende oder sich konkret abzeichnende, ernsthafte gesundheitliche Nachteile, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eingetreten wären, nachzuweisen. Für die

steuerliche Berücksichtigung der Kosten eines Wahlkrankenhauses bzw Wahlarztes sei das Vorliegen einer ärztlichen Bestätigung zum Nachweis der medizinischen Indikation erforderlich gewesen. Dasselbe gelte auch für die Therapien und lägen weder eine diesbezügliche ärztliche Bestätigung noch ein Kostenersatz durch die Sozialversicherung vor, weshalb sowohl Therapie als auch Fahrtkosten unberücksichtigt blieben. Da sich die Bf aus freien Stücken zur Prozessführung entschlossen habe, seien die Anwaltskosten nicht zwangsläufig iSd § 34 EStG 1988 erwachsen.

7. Innerhalb offener Frist brachte die Bf. den **Vorlageantrag vom 05.02.2024** ein und erläuterte den Sachverhalt in mehreren Mails zwischen 15.04.2024 und 18.04.2024, wozu sie folgende Unterlagen nachreichte:

Datum	Unterlage	Aussteller
22.01.2020	Honorarnote Hausärztin	***Ärztin***
31.01.2020	Überweisung ***Klinik1***	***Ärztin***
06.02.2020 – 14.02.2020	stationäre Aufnahme	***Klinik1***
03.02.2020 + 17.02.2020	Honorarnote Psychotherapie	***Therapeutin1***
11.02.2020	Neurologisches Konsilium	***Klinik1***
16.03.2020	Honorarnote Psychotherapie	***Therapeutin1***
19.03.2020	Arztbrief stationäre Behandlung	***Klinik2***
13.04 + 27.04.2023	Honorarnote Psychotherapie	***Therapeutin2***
17.04.2024	Bestätigung Notwendigkeit: stationäre internistische Abklärung und Therapie	***Ärztin***

8. Am 10.06.2024 übermittelte die steuerliche Vertreterin ein ergänzendes Schreiben zur Erläuterung des Sachverhaltes, des weiteren einen vollständigen Befundbericht betreffend den Aufenthalt der Bf in der ***Klinik1*** und nochmals den Arztbrief der ***Klinik2***.

Ebenso war ein zweites Schreiben der Hausärztin vom 07.06.2024 beigegeben, in welchem diese bestätigte, dass die Bf aufgrund der damaligen Beschwerden im Frühjahr 2020 zur weiterführenden internistischen Abklärung und Therapie im Krankenhaus ***Klinik1*** und in der PK ***Klinik2*** stationär aufhältig gewesen sein "*musste*".

Die steuerliche Vertreterin führte weiters aus, dass die Überweisung in das Krankenhaus ***Klinik1*** von ***Ärztin*** aus triftigen medizinischen Gründen angeordnet worden sei, um die Beschwerden zeitnah therapieren zu können und ernsthafte, dauerhafte

gesundheitliche Schäden und Nachteile zu vermeiden.

Die medizinische Indikation sei den Arztbriefen und Anamnesen zu entnehmen. Keinesfalls beruhe die Überweisung auf bloßen Wünschen und Vorstellungen der Bf.

Die Aufnahme in einer auf psychische Krankheiten spezialisierte Abteilung eines öffentlichen Krankenhauses habe in zumutbarer räumlicher Entfernung auf Grund der Dringlichkeit und der Überlastungen öffentlicher Einrichtungen nicht stattfinden können. Hiezu legte sie einen Artikel der ORF Homepage „Psychiatrie: Personalnot, Fixierungen und die Folgen“ vor.

Die Kosten für die stationäre Behandlung im Krankenhaus ***Klinik1*** und im Krankenhaus ***Klinik2*** seien als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

9. Im **Vorlagebericht vom 25.10.2024** beantragte die belangte Behörde die Beschwerde unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung auf Grund fehlender Zwangsläufigkeit der geltend gemachten Kosten als unbegründet abzuweisen. Die medizinische Notwendigkeit einer in einer Privatklinik durchgeführten Behandlung sei grundsätzlich durch ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten nachzuweisen. Auch der erforderliche Nachweis der Unmöglichkeit der Durchführung der Behandlung in einer öffentlichen Krankenanstalt obliege der Bf..

10. Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde der steuerlichen Vertreterin der Bf der Vorlagebericht der belangten Behörde zugemittelt und somit die von der belangten Behörde vertretene Auffassung bekannt gemacht. Innerhalb der genannten Frist langte keine Stellungnahme ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Vorangestellend wird - um Wiederholungen zu vermeiden - auf den unter Verfahrensgang detailliert dargestellten Verfahrensablauf verwiesen und dieser als Sachverhalt festgestellt.

2. Der Bf. flossen im Streitzeitraum 2020 laut vorliegendem Lohnzettel Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (***AG***) in Höhe von EUR 22.270,97 sowie Bezüge der ***Krankenkasse*** im Zeitraum von 02.04.2020 bis 31.12.2020 in Höhe von gesamt EUR 9.631,74 zu.

Mangels Abgabe einer Einkommensteuererklärung durch die Beschwerdeführerin (folgend kurz: Bf) erging im Rahmen der vorzunehmenden Pflichtveranlagung am 07.07.2022 der Einkommensteuerbescheid für 2020.

3. Anfang des Jahres 2020 suchte die Bf. ihre Hausärztin auf, da sie an Herzrasen, Schlaflosigkeit, Magenschmerzen, Antriebslosigkeit, Atemnot, Gefühl von Wertlosigkeit litt. Die Hausärztin diagnostizierte bei der Bf u.a. eine akute Gastroenteritis, Va Depressio DD

Burnout, Angina Tonsillitis, Verdacht auf eine Depression.

Sie fertigte am 31.01.2020 folgende Überweisung an das KH ***Klinik1*** / ***Arzt***:

"Erbitte höflichst FÄB und Therapievorschl ag bei rezidiv. OB-Beschwerden und Taachykardien Bitte um Befund " (zur Abklärung von Oberbauchbeschwerden und Herzrasen).

Am 17.04.2024 bestätigte sie der Bf., dass *"aufgrund der damaligen Beschwerden im Frühjahr 2020 zur weiterführenden internistischen Abklärung und Therapie stationär im Krankenhaus abgeklärt werden musste"*.

Im Schreiben vom 07.06.2024 formulierte die Ärztin wie folgt:

hiermit bestätige ich, dass Sie aufgrund Ihrer damaligen Beschwerden im Frühjahr 2020 zur weiterführenden internistischen Abklärung und Therapie stationär im Krankenhaus PK und PK abgeklärt werden musste.

4. Von 06.02.2020 bis 14.02.2020 war die Bf in der ***Klinik1*** aufhältig, wo eine cardiologische Abklärung, Lactose- und Fructose-Intoleranztests, Diätberatung, MRT Cerebi, NLG, EMG und EEG durchgeführt wurden. Diese Untersuchungen ergaben weitgehend unauffällige Befunde. Im ergänzenden neurologischen Konsilium wurden Spannungskopfschmerzen festgestellt und ist im Befund festgehalten, dass eine bekannte Angststörung besteht und dass seit längerer Zeit eine ambulante Gesprächstherapie stattfindet, unterstützt durch eine antidepressive Medikation.

5. Anschließend befand sich die Bf vom 21.02.2020 bis zum 11.03.2020 wegen innerer Unruhe, Getriebenheit, Konzentrationsschwierigkeit, Ängstlichkeit, Schlaflosigkeit und Diarrhö in stationärer Behandlung in der neurologischen Abteilung der ***Klinik2***.

Im Rahmen dieses Aufenthalts wurde eine schwere depressive Störung diagnostiziert, wobei vom behandelnden Arzt eine Behandlung mit Antidepressiva eingeleitet wurde und engmaschige nervenfach rztliche und psychologische Kontrollen empfohlen wurden.

Die Aufenthalte fanden vor Beginn des ersten bundesweiten Lockdown per 16.03.2020 statt.

6. Die Erforderlichkeit und die Dringlichkeit der stationären Aufenthalte speziell in den Privatkliniken ***Klinik1*** und ***Klinik2*** zur Vermeidung eines drohenden ernsthaften gesundheitlichen Schadens oder Nachteilen wurden nicht nachgewiesen.

Nicht nachgewiesen wurde von der Bf., dass sie im Streitjahr zur internistischen Abklärung in entsprechenden öffentlichen Ambulanzen vorstellig geworden war.

7. Am 07.05.2020 bis zum 03.10.2020 (16 Termine) begann die Bf auf „Empfehlung“ eine Cranio-Sacral-Therapie für das Nervensystem, Schlafstörungen und Depressionen bei der Heilpraktikerin ***Heilpraktikerin***, ansässig in ***Ort*** und wendete hierfür Kosten in Höhe von gesamt EUR 612,48 auf (einfache Wegstrecke von etwa 50 km bei einer Fahrtzeit von ca 50 Minuten in Anspruch nahm.

8. Auf Grund der Verschlechterung des Gesundheitszustandes der Bf absolvierte diese drei Behandlungen bei der Klinischen- und Gesundheitspsychologin und Psychotherapeutin ***Therapeutin1*** zu je EUR 90,00.

9. Im Verlauf des Verfahrens machte die Bf insgesamt folgende Kosten abzüglich Haushaltsersparnis in Höhe von EUR 151,67 geltend:

Datum	Dienstleister	Betrag
22.01.2020	***Ärztin***	EUR 170,00
03.02.2020, 17.02.2020, 16.03.2020	***Therapeutin1***	<u>(3*) EUR 90,00</u> EUR 270,00
07.05.2020	Fahrtkostenberechnung via Michelin	<u>(16 *) EUR 38,28</u> EUR 612,48
08.06.2020	***Klinik1***	EUR 3.966,50
22.10.2020	***Klinik2***	EUR 6.395,44
07.05.2020 – 23.10.2020	Heilpraktikerin ***Heilpraktikerin***	EUR 1.170,00
13.04 + 27.04.2023	***Therapeutin2***	<u>(2*) EUR 95,00</u> EUR 190,00
		EUR 12.774,42 - EUR 151,67 EUR € 12.622,75

Kostenersätze seitens der gesetzlichen Sozialversicherungsträger wurden nicht nachgewiesen. Bezüglich der Aufwendungen für rechtsanwaltliche Leistungen in streitgegenständlichem Jahr legte die Bf. keine Belege/Nachweise vor.

2. Beweiswürdigung

1. Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Akten und beruht insbesondere auf den Eingaben der Bf. und auf den von ihr vorgelegten Dokumenten/Unterlagen, die dargestellten Kosten beruhen im Detail auf den vorliegenden Honorarnoten und Rechnungen.

2. Dass bei der Bf. bereits Anfang des Jahres 2020 gesundheitliche Probleme bestanden haben, wie die von ihr geschilderten Herzrasen, Schlaflosigkeit, Oberbauchbeschwerden, Angststörung, etc., ergibt sich aus der Überweisung der Hausärztin an die ***Klinik1*** und wird durch die in den Kliniken erstellten Befundberichte bestätigt und wird im Befund des Neurologischen Konsiliums der Privatklinik ***Klinik1*** das Vorliegen einer Angststörung

ohne Symptomatik und ohne Suizidalität diagnostiziert. Auch im Befund der ***Klinik2*** wird eine schwere depressive Störung attestiert.

3. Weder der an die ***Klinik1*** ausgestellten Überweisung noch dem nach dem Aufenthalt in der ***Klinik1*** ausgestellten Schreiben der Hausärztin vom 17.04.2024 ist zu entnehmen, dass der dortige Aufenthalt sowie zeitnahe Untersuchungen erforderlich gewesen waren um einen ernsthaft drohenden gesundheitlichen Schaden abzuwenden.

So enthält diese Überweisung vom 31.01.2020 nur die Bitte zur Abklärung und um einen Therapieversuch bei rezidiv. OB-Beschwerden und Tachykardien.

Zudem handelt es sich bei den genannten Privatkliniken auch nicht um solche, die auf Behandlung bestimmter Krankheitsbilder spezialisiert sind, sondern um solche zur Vornahme von medizinischen Untersuchungen, die auch in öffentlichen Krankenhäusern vorgenommen werden.

4. Damit wurden weder mit dem Schreiben vom 17.04.2024 oder noch mit jenem vom 07.06.2024 oder in anderen Vorbringen triftige medizinische Gründe angeführt, wonach feststehende oder sich konkret abzeichnende ernsthafte gesundheitliche Nachteile bestanden hätten, die ohne der mit höheren Kosten verbundenen medizinischen Betreuung in der Privatklinik eingetreten wären, womit der Bf. die diesbezügliche Nachweisführung nicht gelungen ist.

5. Es mag zwar die Entlassung aus der ***Klinik2*** in Zusammenhang mit der angehenden Corona Pandemie gestanden haben, zumal der Entlassungszeitpunkt 11.03.2020 im zeitlichen Nahbereich zum ersten Corona „Lock Down“ am 16.03.2020 gelegen ist, und mögen auch vor der Pandemie zum Teil Engpässe im öffentlichen Gesundheitssystem bestanden haben („Bericht der Volksanwaltschaft den Nationalrat und an den Bundesrat, 2020 Präventive Menschenrechtskontrolle“), es konnte aber mit diesem Vorbringen eine zeitgerechte, generelle Undurchführbarkeit der Behandlungen in einer öffentlichen Krankenanstalt nicht nachgewiesen werden, da keine Belege hinsichtlich des Versuches eine Aufnahme bzw. einen Termin in einem öffentlichen Krankenhaus zu erwirken, vorgelegt wurden.

Bezüglich des vorgelegten Artikels „Psychiatrie: Personalnot, Fixierungen und die Folgen, oe1.ORF.at“ ist festzuhalten, dass sich dieser lediglich mit psychiatrischen Abteilungen auseinandersetzt, wohingegen die Bf in der ***Klinik1*** eine internistische Abklärung vornehmen ließ.

6. Die Feststellungen zu allen weiteren Therapien wurden unter anderem den übrigen von der Bf übermittelten Belegen, den ausführlichen Schilderungen des Sachverhaltes der Bf und deren steuerlicher Vertretung entnommen. Die Fahrtkosten zu der therapeutischen Behandlung in ***Ort*** ergeben sich aus den glaubhaften und unbestrittenen Angaben durch Vorlage der Kostenberechnung mittels des Michelin Kostenberechnungs-Tools.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 34 EStG 1988 definiert außergewöhnliche Belastungen, wie folgt:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.“

Gemäß § 19 Abs 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Außergewöhnliche Belastungen sind in jenem Jahr abzusetzen, in dem die Vermögensminderung, also der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht, eingetreten ist (Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 19).

Die Abgabenbehörde kann gemäß § 299 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Antrag hat die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides und die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, zu enthalten. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

B. Rechtliche Beurteilung

a. Zu den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten:

1. Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs 1 Z 2 EStG 1988 von außergewöhnlichen Belastungen ist gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige dieser aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründe nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062). 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, mwN).
2. Die Zwangsläufigkeit ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit (vgl VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010; VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062). Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw Heilbetreuung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, so sind jene Kosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen (*Doralt*, EStG 11, § 34 Tz 78; BFG 29.03.2021, RV/5101131/2020).
3. Allerdings führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme 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 07.09.2022, Ra 2021/13/0157).
4. Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein (LStR 2002, 829; VwGH 24.03.2021, Ra 2020/15/0029, mwN). Inwieweit eine Aufwendung notwendig und angemessen ist, ist nicht nach den subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen, sondern nach objektiven Umständen zu entscheiden (VwGH 14.01.1992, 91/14/0243; Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 34 Rz 46).
5. Grundsätzlich ist im Rahmen der Krankenbehandlung das Recht auf freie Arztwahl anzuerkennen (*Fuchs* in *Doralt* et al, EStG20, § 34 Tz 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort: Krankheitskosten). Allerdings ist die Inanspruchnahme einer Leistung, welche die von der Sozialversicherung finanzierten Aufwendungen übersteigt, nur als zwangsläufig einzustufen, sofern triftige medizinische Gründe vorliegen (VwGH 04.03.1986, 85/14/0149; VwGH Ra 2021/15/0031).
6. Die Beweislast trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann. Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich ein ärztliches Zeugnis oder ein

Gutachten erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird (VwGH 13.03.2023, Ra 2020/13/0057). Für jene Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, hat der Steuerpflichtige alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann – somit hat er das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe nachzuweisen (so VwGH 05.03.2020, Ra 2019/15/0159, VwGH 13.03.2023, Ra 2020/13/0057).

7. Zu den **Kosten der Wahlärztin:**

Zwar ist der Bf grundsätzlich das Recht der freien Arztwahl zuzugestehen, doch müssen zur Berechtigung des Abzuges dieser als außergewöhnliche Belastung auch alle Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 kumulativ vorliegen.

In der Beschwerdeentscheidung vom 16.01.2024 wurde die Bf darüber informiert, dass Aufwendungen, welche die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, nur beim Nachweis triftiger medizinischer Gründe als zwangsläufig anerkannt werden.

Die Bf erbrachte weder einen Nachweis, noch führte sie Gründe an, welche dazu geeignet wären, triftige medizinische Gründe glaubhaft zu machen. Auch hat sie sich nicht um einen Termin in einer Kassenpraxis bemüht bzw. legte sie hierzu nichts vor (vgl BFG 22.04.2024, RV/7100878/2020, BFG 08.10.2024, RV/7102252/2024).

Es sind keine medizinischen Nachteile durch die Behandlung durch einen Kassenarzt belegt (vgl BFG 17.01.2023, RV/5100478/2021). Die Kosten der Wahlärztin sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, zumal nach objektiven Umständen mangels Nachweis triftiger medizinischer Gründe keine Zwangsläufigkeit gegeben ist.

8. Zu den **Kosten der Privatklinken:**

Der Bf ist es nicht gelungen, nachvollziehbar zu belegen, warum eine Abklärung in den Privatkliniken ***Klinik1*** und ***Klinik2*** erforderlich war und nicht in einer öffentlichen Krankenanstalt durchgeführt werden konnte.

Zwar legte sie eine nachträglich erstellte Bestätigung ihrer Hausärztin vor, wonach eine Abklärung und Therapie stationär im Krankenhaus erforderlich sei. Doch wies weder diese Bestätigung, noch die später im Verfahrensverlauf vorgelegte, auf die genannten Privatkliniken konkretisierte Version, auf das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe hin, nach welchen höhere als die von der Sozialversicherung gewährten Leistungen zur Vermeidung von drohenden schweren gesundheitlichen Nachteilen erforderlich gewesen wären. Es ist keinerlei Hinweis enthalten, dass ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung ernsthafte gesundheitliche Nachteile eingetreten wären (vgl VwGH 19.02.1992, 87/14/0116; VwGH 13.05.1986, 85/14/0181).

Der Wunsch nach schnellerer Hilfe und Behandlung, wie die Bf in ihrer Mail vom 15.04.2024 ausführte, begründet noch nicht die Erforderlichkeit der Inanspruchnahme privater ärztlicher Leistungen. Längere Wartezeiten für sich alleine rechtfertigen die Zwangsläufigkeit von höheren Krankheitskosten nicht. Bloße Wünsche, Befürchtungen, Standesrücksichten der Betroffenen reichen nicht aus, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen (BFG 13.07.2021, RV/2100946/2017).

Überdies erbrachte die Bf den Nachweis von längeren Wartezeiten ohnehin nicht und blieb sie den Nachweis, einen Termin in einer öffentlichen Gesundheitseinrichtung zu erhalten, schuldig.

Daran ändert auch die allgemein gehaltene Aussage der Steuerberaterin (und Beilage des Artikels „Psychiatrie: Personalnot, Fixierungen und die Folgen“) nichts, wonach eine Überlastung der öffentlichen Psychiatrien bestehe und eine Aufnahme in eine auf psychische Krankheiten spezialisierte Abteilung eines öffentlichen Krankenhauses in zumutbarer räumlicher Entfernung auf Grund der Dringlichkeit nicht möglich gewesen sei. Der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, 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. Dem ist hinzuzufügen, dass sich die behauptete Überlastung im vorgelegten Artikel lediglich auf den psychiatrischen Bereich beschränkt und von der Hausärztin lediglich die Erforderlichkeit einer internistischen Abklärung in der ***Klinik1*** bestätigt wurde.

Eine stationäre Abklärung erfolgt in der Regel nicht durch Vorstelligwerden in der Notaufnahme, sondern durch eine konkrete Terminvereinbarung in einer entsprechenden Ambulanz. Die negativen Erfahrungen der Bf mit dem öffentlichen Gesundheitssystem durch Entlassung aus der Notaufnahme noch am selbigen Tag berechtigen nicht zum Abzug der in Anspruch genommenen privatärztlichen Leistungen als außergewöhnliche Belastung (vgl BFG 17.01.2023, RV/5100478/2021).

Der Nachweis triftiger medizinischer Gründe, welche die Dringlichkeit einer ärztlichen Behandlung in einer Privatklinik erfordern, konnte nicht erbracht werden. Ohnehin scheitert die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung schon daran, dass keine konkreten Informationen zum möglichen Behandlungszeitpunkt im öffentlichen Gesundheitswesen vorgebracht wurden.

Dem Umstand, dass die Entlassung aus der ***Klinik2*** im Zuge der COVID-19 Pandemie geschah, misst das Gericht keine rechtlich relevante Bedeutung zu, zumal auf Basis der vorliegenden Unterlagen kein Zusammenhang zwischen der Aufnahme und Inanspruchnahme der Leistungen der Privatkliniken und dem erst später in Kraft getretenem „Lock-Down“ ersichtlich ist.

9. Zu den **Kosten der Heilpraktikerin:**

Durch Cranio-Sacral-Therapie (lateinisch „cranium“ = Schädel, „sacrum“ = Kreuzbein) sollen die Fähigkeit des Körpers zur Eigenregulierung angeregt und die Selbstheilungskräfte des Patienten aktiviert werden. Dies geschieht durch ein manuelles Verfahren, bei dem der Therapeut versucht, rhythmische Bewegungen der Hirn- und Rückenmarksflüssigkeit (cranio-sacraler Rhythmus) des Patienten wahrzunehmen und mit sanften Bewegungen zu beeinflussen (<https://www.uniq.at/versicherung/gesundheit/cranio-sacral-therapie.html>). In ihren Grundzügen bzw Techniken entspricht die Cranio-Sakral-Therapie weitgehend der konventionellen Osteopathie (<https://www.gesundheits-lexikon.com/Therapie/Manuelle-Therapien/Kraniosakraltherapie>). Die öffentliche Gesundheitskasse übernimmt die Kosten nicht (<https://www.gesundheitskasse.at/cdscontent/?contentid=10007.879221>, <https://www.meinmed.at/gesundheit/cranio-sacral-therapie/2468#cranio-sacral-therapie-kosten-and-osterreichische-krankenkasse-47122>).

Eine ärztliche Verschreibung ist auch für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches medizinisches Personal erforderlich (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 34 Anm 78 "Krankheitskosten"). Die Bf legte weder eine ärztliche Verordnung zu den in Anspruch genommenen Leistungen der Heilpraktikerin vor, noch besteht Anspruch auf Kostenersatz durch die ***Krankenkasse***.

Mit einer Gesundheitsmaßnahme in Zusammenhang stehende Aufwendungen stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 dar, wenn sie zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit (oder sonstigen körperlichen Beeinträchtigung) *n a c h w e i s l i c h* notwendig sind (BFG 08.04.2024, RV/2100107/2022).

Der Bf ist es nicht gelungen, Umstände darzulegen, auf welche die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann. Folgedessen sind die Kosten der Heilpraktikerin nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Die Fahrtkosten, welche mit der Cranio-Sacral-Therapie in Zusammenhang stehen, teilen somit das rechtliche Schicksal der Therapie, zumal auf Grund der fehlenden Zwangsläufigkeit der Therapiemaßnahmen auch die Fahrt zu den jeweiligen Therapien nicht zwangsläufig ist.

Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss überdies auch der Höhe nach gegeben sein. Fahrtkosten sind demnach - so überhaupt - nur in notwendiger Höhe zu berücksichtigen (vgl VwGH 24.3.2021, Ra 2020/15/0029 mit Verweis auf VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0016). Aus den vorgelegten Unterlagen geht nicht hervor, inwiefern die Therapiemaßnahme in ***Ort*** gegenüber einer örtlichen Maßnahme bessere Behandlungserfolge versprechen. Bereits aus diesem Grund werden die durch die Fahrt entstanden Kosten nicht als zwangsläufig beurteilt.

10. Zu den **Kosten der Psychotherapie:**

Eine steuerliche Absetzbarkeit der geltend gemachten Kosten für die psychotherapeutischen Leistungen bei ***Therapeutin2*** ist schon auf Grund Zuordnung der Kosten zum Jahr 2023 nicht möglich.

Die therapeutischen Behandlungen bei ***Therapeutin1*** sind dem streitgegenständlichen Jahr zuzuordnen. Bei Vorliegen einer Krankheit (hier: Angststörung, depressive schwere Störung) sind auch die Kosten einer Psychotherapie abzugsfähig (vgl UFS Feldkirch 20. 11. 2012, RV/0211-F/09; *Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke*, EStG, § 34 ABC der außergewöhnlichen Belastungen). Krankheiten sind grundsätzlich außergewöhnlich, weil sie einen regelwidrigen Körperzustand darstellen, und ein im Vergleich zu gesunden Personen damit in Zusammenhang stehender Mehraufwand für Medikamente, Heilbehandlungen, etc notwendig ist (BFG 08.04.2024, RV/2100107/2022).

Diese Therapiekosten von EUR 270,00 sind zwar als zwangsläufig erwachsen zu beurteilen, übersteigen jedoch nicht den gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 zu errechnenden Selbstbehalt (EUR 3.151,58) , sodass diese Kosten zu keiner steuerlichen Auswirkung bzw. Änderung der für das Jahr 2020 festgesetzten Einkommensteuer führen.

11. Zu den **Prozesskosten**

Zur Inanspruchnahme abgabenrechtlicher Begünstigung ist 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 (Behauptungs- und Nachweispflicht). Die von der Bf geltend gemachten Rechtsanwaltskosten wurden weder konkretisiert, noch nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

b. Zu der gemäß § 299 BAO beantragten Aufhebung des Einkommensteuerbescheides:

§ 299 BAO gestattet die Aufhebung von Bescheiden, wenn sich der Bescheid (hier Einkommensteuerbescheid 2020) als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Nicht entscheidend ist, weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, diese muss auch nicht offensichtlich sein.

Die Aufhebung setzt allerdings die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus.

Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus, sodass der entscheidungsrelevante Sachverhalt grundsätzlich (vorher) zu klären ist. In jenem Fall, in welchem das Verwaltungsgericht zu entscheiden hat, ist jene Sach- und Rechtslage entscheidungsrelevant, die im Zeitpunkt des Erlassens des angefochtenen Bescheides bestanden hat.

Nach den vorstehenden Ausführungen sind die in Rede stehenden Krankheitskosten - mit Ausnahme der therapeutischen Behandlungen ohne steuerliche Auswirkung - bei Festsetzung

der Einkommensteuer für 2020 nicht als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG zu berücksichtigen, sodass sich die Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer nicht ändert. Folglich erweist sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2020 vom 07.07.2022 als richtig und sind die Voraussetzungen für eine Aufhebung im Sinne des § 299 BAO nicht gegeben.

Der hier bekämpfte Bescheid vom 17.10.2023, mittels welchem der am 15.01.2023 eingebrachte Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2020 vom 07.07.2022 abgewiesen wurde, ist daher zu Recht ergangen.

Es ist spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Es ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden und es fehlt zudem zur Frage einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Februar 2025