

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Stephan in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 02. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. März 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 unter anderem Krankheitskosten in Höhe von € 16.298,00 geltend.
2. Mit **Vorhalt vom 30. Jänner 2020** ersuchte das Finanzamt um Vorlage von Belegen und eine Kostenaufstellung zu den geltend gemachten Krankheitskosten.
3. Mit **Einkommensteuerbescheid vom 30. März 2020** versagte die belangte Behörde den Abzug der beantragten Krankheitskosten. Es seien nicht alle Unterlagen vorgelegt worden, deshalb habe man nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt.

4. Dagegen richtet sich die **Beschwerde vom 2. Juni 2020** in der der Bf. vorbringt, er habe keine Aufforderung für die Einreichung der gewünschten Unterlagen erhalten. Er ersuche um Berücksichtigung der Krankheitskosten.

5. Mit **Vorhalt vom 10. August 2020** ersuchte die belangte Behörde um Vorlage sämtlicher Verordnungsscheine für ***1*** GmbH, ***2***, ***3*** und sämtlicher Kostenersätze von der Krankenkasse und/oder privaten Krankenversicherungen.

6. In der **Vorhaltsbeantwortung vom 19. August 2020** gab der Bf. wie folgt bekannt:

*„Zu den von mir eingereichten Gesundheitskosten (***1*** GmbH, ***2***, ***3***) gibt es keine Verordnungsscheine.*

Diese 4 Institute sind als Gesamtpaket (Vor-Nach-Untersuchung + Operation} für die Behandlung eines Prostata-Karzinoms zu betrachten. Die Aufteilung ist wie folgt:

- ****Radiologie***: Vor-Nachuntersuchung mit MRT
Empfehlung: 6 + 12 Monate nach Eingriff*
- ****1*** GmbH: Durchführung der Operation mittels IRE, der Eingriff mittels IRE hat wesentlich weniger Nebenwirkungen mit sich als die Standardmethoden (= Bestrahlung oder operative Entfernung der Prostata}*
- ****2***: Krankenzimmer nach Eingriff (1 Nacht)*
- *Dr. ***O***: Nachuntersuchung (= Blutuntersuchungen, etc) und derzeit laufende Kontrollen
Wegen der Vergleichbarkeit der Laborwerte sollen alle Untersuchungen von einem Labor durchgeführt werden.“*

7. Mit **Auskunftersuchen vom 02. September 2020** wurde die ***gesetzlichen Krankenversicherung*** aufgefordert bekannt zu geben, welche Belege iZm den Krankheitskosten des Bf. eingereicht wurden und zu welchen die Krankenkasse Kostenersätze geleistet habe.

8. Mit **Antwortschreiben vom 02. Dezember 2020** teilte die ***gesetzlichen Krankenversicherung*** mit, dass für die aufgelisteten Rechnungen keine Kostenerstattungen geleistet worden seien bzw. auch keine diesbezüglichen Anträge aufscheinen würden. Für IRE-Operationen stehe seitens der ***gesetzlichen Krankenversicherung*** generell keine Kostenerstattung zu, weil es sich dabei um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode handle.

9. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 5. Oktober 2020** wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Dabei wurden die Aufwendungen für Leistungen des ***Radiologie*** im Zusammenhang mit der Vor- und Nachuntersuchung mittels MRT als Kosten einer medizinisch

indizierten und gebotenen Behandlung bei einem besonders spezialisierten Wahlarzt grundsätzlich anerkannt (vgl. *Peyerl in Jakom*, EStG, § 34 Rz 90).

Die Honorare der behandelnden Ärzte Dr. ***O*** und Dr. ***B*** seien als abzugsfähige außergewöhnliche Belastungen zu beurteilen und antragsgemäß zu berücksichtigen. Von den geltend gemachten Krankheitskosten seien keine Kostenersätze durch die gesetzliche Krankenversicherung oder eine private Krankenversicherung in Abzug zu bringen.

Die von der belangten Behörde anerkannten Aufwendungen lagen unter dem für den Beschwerdeführer maßgeblichen Selbstbehalt in Höhe von € 8.420,04.

Darüber hinaus wurde die Beschwerde allerdings mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

*„***1*** GmbH: Die aus der Behandlung „IRE-Eingriff“ erwachsenen Kosten können nur dann als zwangsläufig angesehen werden, wenn die Behandlung aus triftigen Gründen medizinisch geboten ist und eine Behandlung in einem öffentlichen Spital nicht durchgeführt werden konnte. Die Operation im privaten Gesundheitszentrum ***1*** GmbH erfolgte annahmegemäß auf eigenen Wunsch. Der IRE-Eingriff (auch genannt Nano Knife Therapie) stellt keine von der Wissenschaft anerkannte Behandlungsmethode dar, es handelt sich um sog „Außenseitermedizin“, deren Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit nicht hinreichend erwiesen, die Therapie daher nicht ausgereift ist. Über die Methode der Behandlung fehlen bislang Langfriststudien und Vergleichsstudien zur Beurteilung des mittel- und langfristigen Behandlungserfolges. Der Eingriff kann nicht als notwendige Behandlung anerkannt werden. (BFG 3.12.2019, RV/5101642/2018, BFG 26.6.2018, RV/5101956/2015)*

Die Eignung als ag Belastung iSd § 34 EStG ist den durch solche medizinischen Maßnahmen verursachten Kosten nicht in jedem Fall abzusprechen (UFS 8.5.2008, RV/0956-G/07). Entscheidend ist, ob die Wirkungsweise einer Behandlung im konkreten Einzelfall hinreichend nachgewiesen wird (UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06). Darüber hinaus ist bei Anwendung einer Außenseitermethode der Nachweis zu erbringen, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahme zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung, dh jedenfalls in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Zahl von Fällen, verwiesen werden kann. (BFG 15.11.2019, RV/6100445/2019) Dieser Nachweispflicht wurde nicht nachgekommen.

****2*** GmbH (Krankenzimmer nach Eingriff): Der Aufenthalt im Hotel ***2*** comfort guestrooms beruht auf freiwilliger Entscheidung und steht iZm der Durchführung oben genannter Operation. Aufgrund dieses Zusammenhangs mit dem als ag Belastung ungeeigneten IRE-Eingriff kann diese Rechnung nicht anerkannt werden, da die Ursächlichkeit dieser Kosten in einer notwendigen Behandlung fehlt.*

*Dr. ***B***: Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten wie ua Mundhygiene-Sitzung (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109; BFG 18.2.14, RV/5101099/2011) sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, (vgl. Doralt, EStGII, § 34 Rz 78) Die HN iHv EUR 75,00 ist daher nicht anzuerkennen.*

[...]“

10. Mit **Schreiben vom 04. November 2020** wurde die **Verlängerung der Beschwerdefrist** bis 3.3.2021 beantragt, da sich durch die Coronasituation die Bereitstellung von notwendigen Unterlagen (=derzeit laufende Studien) verzögere.

11. Mit **Bescheid vom 9. November 2020** wurde die Beschwerdefrist bis zum 31. März 2021 verlängert.

12. Mit **Schreiben vom 24. März 2021** wurden seitens des Bf. eine Studie zur IRE-Behandlung übermittelt. Es laufe auch noch eine weitere Studie in Amsterdam, welche 2024 beendet werden sollte.

13. Am **14. April 2021** erließ die belangte Behörde einen **Mängelbehebungsauftrag**.

„Ihre Eingabe vom 24.03.2021 weist hinsichtlich des Fehlens eines Inhaltserfordernisses die nachfolgenden Mängel auf:

Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 250 Abs. 1 BAO

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;*
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;*
- d) eine Begründung.*

Die angeführten Mängel sind beim Finanzamt Österreich gemäß § 85 Abs. 2 BAO bis zum 07.05.2021 zu beheben.

Bei Versäumung dieser Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen.“

14. Mit **Schreiben vom 6. Mai 2021** wurden die Mängel behoben.

„a) Die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet: Die Eingabe vom 24.3.2021 richtet sich gegen den Einkommenssteuerbescheid 2019 vom 5. Oktober 2020

*b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird:
Absatz beginnend mit: „***1*** GmbH
und endend mit" Dieser Nachweispflicht wurde nicht nachgekommen,"*

c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden:

Falls die Eingereichten Unterlagen zu keinem für mich positiven Ergebnis führen, möchte ich einen Aufschub der Steuererklärung des Jahres 2019 auf einen späteren Zeitpunkt.

Späterer Zeitpunkt: für das Jahr 2019 beträgt die Frist für eine Steuererklärung 5 Jahre. Somit möchte ich einen Aufschub auf das Jahr 2024 erbitten

d) Begründung:

Es ist zurzeit eine größere Studie über IRE im Laufen. Mit dieser Studie ist eine Bestätigung eines Heilungserfolges dieser Methode (IRE) zu erwarten.“

15. Mit **Vorlagebericht vom 16. Mai 2021** wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und beantragt, dem Beschwerdebegehren im Sinne der Beschwerdeverentscheidung teilweise stattzugeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 Krankheitskosten in Höhe von € 16.298,00 als außergewöhnliche Belastung geltend.

Hauptkostenpunkt war ein IRE-Eingriff der beim Beschwerdeführer auf Grund eines diagnostizierten Prostatakarzinoms vorgenommen wurde. Diese Behandlungsmethode wurde der Standardtherapie (Bestrahlung oder operative Entfernung der Prostata) vorgezogen, weil sie weniger Nebenwirkungen (Harninkontinenz und erektile Dysfunktion) mit sich bringt.

Die beantragten Krankheitskosten setzen sich wie folgt zusammen:

1 GmbH	IRE-Eingriff (Nano-Knife-Therapie) 14.01.19	€ 14.780
2	1x Übernachtung am Operationstag	€ 95
Radiologie	MRT 28.05.2019	€ 539
Radiologie	MRT 11.11.2019	€ 539
Dr. ***O***	Wahlarzt Urologie, Nachuntersuchung	€ 100
Dr. ***B***	Mundhygienesitzung	€ 75
Dr. ***B***	Zahnbehandlung Kunststofffüllung	€ 85
Dr. ***B***	Zahnbehandlung Kunststofffüllung	€ 85

Summe		€ 16.298
-------	--	----------

Davon wurden von der belangten Behörde € 1.348 als außergewöhnliche Belastung anerkannt (2x MRT, Wahlarzt Urologie und Zahnbehandlung Kunststofffüllung).

Von der ***gesetzlichen Krankenversicherung*** wurden keine Kostenerstattungen geleistet.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 167 Rz 8 mwN).

Die Feststellungen hinsichtlich der Art der durchgeführten Operation sowie der Höhe der dafür angefallenen Aufwendungen ergeben sich aus den vorgelegten Honorarnoten.

Die Feststellungen zu den mit der Behandlung verbundenen Nebenwirkungen beruhen auf den Angaben des Beschwerdeführers sowie auf den Ausführungen in dem im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Forschungsartikel „*E. Guenther, N. Klein, S. Zapf, S. Weil, C. Schlosser, B. Rubinsky, M.K. Stehling*: Behandlung von Prostatakrebs mit irreversibler Elektroporation (IRE): Sicherheit, Wirksamkeit und klinische Erfahrung bei 471 Behandlungen“.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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 vor allem 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 ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117; 4.9.2014, 2012/15/0136; 26.5.2010, 2007/13/0051).

Bei durch Krankheit verursachten Aufwendungen ist es zu deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erforderlich, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ § 34 Tz 38/2).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, nur dann als zwangsläufig erwachsen zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; 13.5.1986, 85/14/0181; 10.2.2016, 2013/15/0254).

Die Zwangsläufigkeit des Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Bei Kosten, die lediglich der Förderung des individuellen Wohlbefindens der Steuerpflichtigen dienen oder die aus bloßen Wünschen, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen resultieren, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes die Zwangsläufigkeit zu verneinen (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064). Triftige medizinische Gründe müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181). Die Beweislast hierfür trägt stets der Steuerpflichtige (vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181, VwGH 19.2.1992, 87/14/0116).

Erwägungen

Die im gegenständlichen Verfahren strittige Voraussetzung der Zwangsläufigkeit liegt gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige der geltend gemachten Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Im konkreten Fall macht der Beschwerdeführer eine aus tatsächlichen Gründen entstandene Belastung geltend, die in der Erkrankung an einem Prostatakarzinom und der daraus resultierenden Notwendigkeit einer ärztlichen Behandlung begründet ist.

Bei Krankheitskosten ergibt sich die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 grundsätzlich aus der Tatsache der Krankheit. Im Rahmen der Krankenbehandlung ist das Recht

auf freie Arztwahl zu beachten; liegen triftige medizinische Gründe vor, sind auch solche Aufwendungen als zwangsläufig anzusehen, die über das von der gesetzlichen Sozialversicherung finanzierte Ausmaß hinausgehen, wie der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf die Lehre ausdrücklich klarstellt (VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010).

Die belangte Behörde versagte die Anerkennung der im Zusammenhang mit der Behandlung des Prostatakarzinoms angefallenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, die vom Beschwerdeführer gewählte Operationsmethode befinde sich noch in einer Erprobungsphase und stelle daher kein wissenschaftlich fundiertes und allgemein anerkanntes Behandlungsverfahren dar („Außenseitermedizin“). Zudem sei die Wirkungsweise der Behandlung nicht ausreichend belegt, ebenso fehle ein Nachweis eines Heilungserfolges in breiten Bevölkerungskreisen.

Diese Rechtsansicht hält der Überprüfung am Maßstab der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht stand. Der Verwaltungsgerichtshof hat zu Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Nano- Knife- Therapie bei Prostatakarzinom ausdrücklich ausgesprochen, dass die vom Beschwerdeführer verfolgte Aussicht auf ein geringeres Risiko von Nebenwirkungen, insbesondere Harninkontinenz, als triftiger medizinische Grund zu qualifizieren ist (VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010).

In Übereinstimmung mit dieser Rechtsprechung ist festzuhalten, dass einer von zugelassenen Ärzten in einem öffentlichen Krankenhaus oder einer anerkannten Klinik vorgenommenen Operation zur Behandlung eines Karzinoms die Zwangsläufigkeit nicht allein deshalb abgesprochen werden kann, weil sich die konkret eingesetzte Operationsmethode (noch) im Erprobungsstadium befindet. Im Gegenteil können die begründete Erwartung eines geringeren Risikos gravierender Folgewirkungen (wie etwa Harninkontinenz) triftige medizinische Gründe für die Wahl einer bestimmten Behandlungsart begründen. Der Umstand, dass die gesetzliche Krankenversicherung die Kosten einer noch in Erprobung befindlichen schulmedizinischen Behandlung nicht übernimmt, steht der Annahme der Zwangsläufigkeit nicht entgegen (VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010).

Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für Mundhygiene in Höhe von EUR 75 ist festzuhalten, dass diese der Vorbeugung von Zahnbehandlungs- und Zahnersatzkosten sowie der allgemeinen Erhaltung der Gesundheit dienen und daher keine Krankheitskosten im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen. Nach der herrschenden Lehre sind derartige Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung zuzurechnen und nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (so sinngemäß auch die vom Verwaltungsgerichtshof zitierte Literatur in Ro 2020/15/0010).

Es war daher im Sinne der dargestellten Rechtslage spruchgemäß zu entscheiden und die beantragten Aufwendungen (ausgenommen jene für Mundhygiene) abzüglich Haushaltsersparnis für einen Tag iHv € 5,23 als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Anmerkung Haushaltsersparnis: Die von der Rechtsprechung herangezogene Haushaltsersparnis orientiert sich am Wert der „vollen freien Station“ nach der Sachbezugswerte- Verordnung. Wert der vollen freien Station: 196,20 € monatlich, nach Abzug der Anteile für Wohnung, Beleuchtung und Strom ergibt sich eine monatliche Haushaltsersparnis von 156,96 €, daraus folgt eine tägliche Haushaltsersparnis von 5,23 €.

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.

Da das Erkenntnis der oben angeführten jüngeren Judikatur des VwGH zur Zwangsläufigkeit der Belastung folgt, war die Revision nicht zuzulassen.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH zur Anerkennung der strittigen außergewöhnlichen Belastungen (vgl. VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010). Ob triftige medizinische Gründe vorliegen, die höhere Aufwendungen, als die von der Sozialversicherung finanzierten rechtfertigen, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 05.10.2021, Ra 2021/15/0059). Die Revision ist daher unzulässig.

Linz, am 12. Jänner 2026