

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. März 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer wird mit einer Gutschrift in Höhe von EUR 4.505.- festgesetzt.

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

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2021 Aufwendungen für Zahnbehandlungskosten in Höhe von EUR 14.870,- geltend. Diese Behandlungen erfolgten in Mosonmagyaróvár (Ungarn). Die Leistungserbringung umfasste unter anderem die Durchführung eines beidseitigen, komplizierten Sinuslifts im Oberkiefer sowie die Insertion von sieben Implantaten nebst Kronen im Ober- und Unterkieferbereich. Das Finanzamt erließ mit Bescheid vom 07.03.2023 die antragsgemäße Veranlagung.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Beschwerde erhoben. Der Bf. führte darin aus, die Geltendmachung der Fahrtkosten zur ungarischen Zahnarztpraxis in Höhe von EUR 2.284,80 sei versehentlich unterblieben.

Die Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes wies die Beschwerde als unbegründet ab. Die Begründung stützte sich auf die Annahme, dass zahnärztliche Eingriffe grundsätzlich durch im Nahbereich des Wohnsitzes niedergelassene Ärzte durchführbar seien. Es entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Fahrten zu derart weit entfernten Zahnärzten ausschließlich medizinischen Gründen erfolgen. Die Zwangsläufigkeit der Fahrten wurde daher verneint, weshalb eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausschied.

Im ebenfalls fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag hielt der Bf. am Beschwerdebegehren fest. Er bekräftigte die Notwendigkeit der Anerkennung der Fahrtkosten dahingehend, dass es sich um eine sehr komplexe zahnärztliche Behandlung gehandelt habe. Zwar sei im 210 km entfernten Wien ein vergleichbarer Zahnarzt ansässig gewesen, jedoch hätten die dortigen Kosten in etwa das Dreifache der in Ungarn angefallenen Kosten betragen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die steuerliche Anerkennung der in Ungarn entstandenen Zahnarztkosten als außergewöhnliche Belastung ist dem Grunde nach unstrittig. Streitgegenständlich ist ausschließlich die Berücksichtigungsfähigkeit der Fahrtkosten, die im Zusammenhang mit zehn Zahnarztbehandlungen in Mosonmagyaróvár angefallen sind. Das erkennende Gericht stellt fest, dass die kumulierten Aufwendungen (Zahnbehandlungskosten iHv EUR 14.870,- und Fahrtkosten iHv EUR 2.284,80) insgesamt wesentlich geringer ausfielen als die Kosten einer vergleichbaren Behandlung nebst geringeren Fahrtkosten im Nahbereich des Wohnsitzes des Bf.

2. Beweiswürdigung

Der Bf. hat die Berechnung der Fahrtkosten durch Vorlage der Behandlungsdaten für die zehn Termine belegt und das Kilometergeld nachvollziehbar dargelegt: 272 Kilometer (einfache Wegstrecke vom Wohnsitz zur Zahnarztpraxis in Ungarn) multipliziert mit 2 (Hin- und Rückfahrt), multipliziert mit 0,42 EUR (amtlicher Kilometergeldsatz), multipliziert mit 10 (Anzahl der Behandlungen). Die Glaubhaftigkeit dieser Angaben ergibt sich aus dem im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 19.01.2023 vorgelegten Zahnbehandlungsprotokoll, welches die zehn Behandlungen in Mosonmagyaróvár dokumentiert und aus dem auch die Höhe der Behandlungskosten hervorgeht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 setzt die Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung das Vorliegen folgender kumulativer Voraussetzungen voraus:

- Die Belastung muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Eine Belastung gilt gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 als außergewöhnlich, sofern sie das Ausmaß jener Belastungen übersteigt, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse typischerweise erwachsen.

Die Zwangsläufigkeit der Belastung ist nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige dieser aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt nach § 34 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 vor, soweit die Belastung einen aus dem Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Rechtliche Beurteilung

Eine Steuerermäßigung aufgrund außergewöhnlicher Belastungen erfordert das lückenlose Vorliegen sämtlicher in § 34 Abs. 1 EStG 1988 normierten Voraussetzungen. Das Fehlen auch nur einer einzigen Voraussetzung schließt den Anspruch auf die steuerliche Begünstigung aus (VwGH 05.06.2003, 99/15/0111).

Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen der anspruchsbegründenden Umstände obliegt dem Steuerpflichtigen, der die Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung begehrt (VwGH 26.03.2003, 98/13/0072).

Im gegenständlichen Verfahren ist das Tatbestandselement der Zwangsläufigkeit hinsichtlich der angefallenen Fahrtkosten strittig.

Das Kriterium der Zwangsläufigkeit gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erfordert, dass die Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen unvermeidbar war.

Tatsächliche Gründe umfassen Ereignisse, die den Steuerpflichtigen unmittelbar betreffen, wie insbesondere elementare Ereignisse (Naturkatastrophen, Krankheit, Existenzgefährdung; vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 34 Rz 39).

Die Prüfung der Zwangsläufigkeit hat sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unter Anlegung eines objektiven Maßstabs zu erfolgen (VwGH 12.06.1990, 89/14/0274). Die Beurteilung ist stets anhand der Umstände des konkreten Einzelfalls vorzunehmen, eine schematische oder typisierende Betrachtungsweise ist unzulässig.

Das Finanzamt vertritt im Vorlagebericht die Auffassung, der Bf. habe sich aus freien Stücken für eine Behandlung in der ungarischen Klinik entschieden, weshalb die Fahrten eine unmittelbare Folge seines persönlichen Verhaltens darstellten. Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass derart weite Fahrten aus medizinischen Gründen erforderlich seien. Im Vorlageantrag bestätigte der Bf. zudem, dass die Entscheidung für den auswärtigen Behandlungsort primär auf den Preisunterschied sowie die angebotene Garantie zurückzuführen war, wodurch das Merkmal der Zwangsläufigkeit aus Sicht des Finanzamtes entfalle.

Das erkennende Gericht schließt sich der Judikatur des VwGH (22.9.1976, 2271/75) an und bejaht die Zwangsläufigkeit der Fahrtkosten, da an der Zwangsläufigkeit der Arztkosten, dem Grunde nach, kein Zweifel besteht. Die Zwangsläufigkeit der Zahnbehandlungskosten ist laut festgestelltem Sachverhalt unstrittig und wurde seitens des Finanzamtes bereits als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Das zitierte Erkenntnis des VwGH hat dargelegt, dass auch weit entfernte Arztkosten (im dortigen Fall 130 km für die einfache Strecke) zwangsläufig sein können. Die Verneinung der Zwangsläufigkeit im damaligen Fall erfolgte aufgrund fehlender Nachweise (abverlangte Honorarnoten und Art der Konsultationen).

Im gegenständlichen Fall wurden die erforderlichen Nachweise (Honorarnoten und ärztliche Behandlungsprotokolle) vollumfänglich erbracht.

In Anlehnung an die genannte VwGH-Rechtsprechung vertritt das Bundesfinanzgericht die Rechtsansicht, dass, sofern die Zwangsläufigkeit der Heilbehandlungskosten (hier: Zahnbehandlung) unzweifelhaft ist, auch die in diesem ursächlichen Zusammenhang stehenden Fahrtkosten im Rahmen des § 34 Abs. 1 iVm Abs. 4 EStG 1988 (unter Berücksichtigung des Selbstbehalts) zu prüfen sind. Dies gilt auch dann, wenn die medizinische Leistung nicht im unmittelbaren Nahbereich des Wohnortes in Anspruch genommen wurde. Dem Bundesfinanzgericht erscheint es im konkreten Einzelfall nicht sachgerecht, wenn ein Steuerpflichtiger, der sich zur Reduzierung der Gesamtkosten für eine kostengünstigere, aber weiter entfernte Behandlung entscheidet, sodann mit dem Argument der Freiwilligkeit der

Anreise konfrontiert wird. Im vorliegenden Beschwerdefall steht außer Zweifel, dass die kumulierten Aufwendungen für ärztliche Behandlung und Fahrtkosten geringer ausfielen als eine vergleichbare Behandlung mit geringeren Fahrtkosten im Nahbereich. Somit sind die Fahrtkosten jedoch zwangsläufig erwachsen da, nur durch das in Kauf nehmen einer weiteren Fahrtstrecke, die Gesamtkosten (medizinische Leistung und Fahrtkosten) geringer gehalten werden konnten.

Angemerkt sei, dass ebenso der Unabhängigen Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 11.02.2004, Gz RV/0169-F/03 in einem gleichgelagerten Sachverhalt (Zahnarztbehandlung in Ungarn) in Anlehnung an das VwGH Erkenntnis vom 22.9.1976, 2271/57 die Zwangsläufigkeit der Fahrtkosten bejahte und somit diese als außergewöhnliche Belastung anerkannte.

Das vom Finanzamt im Vorlagebericht zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts Gz.: RV/5100103/20, ist mit beschwerdegegenständlichem Sachverhalt nicht vergleichbar, da es dort um Behandlungskosten in Deutschland geht, womit die Zwangsläufigkeit der Fahrtkosten zu einem weiter entfernten Behandlungsort nicht mehr gegeben ist. Behandlungskosten in Deutschland kosten etwa gleich viel wie in Österreich und führen somit im Allgemeinen zu keiner Ersparnis.

Im Gegensatz zum Erkenntnis RV/5100103/20 kommt es im beschwerdeanhängigen Fall durch das in Kauf nehmen der weiteren Fahrtstrecke zu einer Reduzierung der Gesamtkosten. Die Zwangsläufigkeit der Fahrtkosten ist somit gegeben.

Die außergewöhnlichen Belastungen setzen sich in diesen Fall daher aus den Zahnbehandlungskosten iHv EUR 14.870,- plus den Fahrtkosten iHv EUR 2.284,80 zusammen und betragen somit (vor Abzug des Selbstbehaltes): EUR 17.154,80.

Es war daher 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. Eine Revision ist nicht zulässig, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des VwGH folgt.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Jänner 2026