

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. FR in der Beschwerdesache DI Bf, aNSCHRIFT, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 19. September 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Kitzbühel Lienz vom 4. September 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang:

1) Mittels elektronisch eingereichter Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 vom 17. Juli 2017 wurden vom Beschwerdeführer unter der KZ 730 Krankheitskosten in Höhe von 49.203,49 € als außergewöhnliche Belastung und unter der KZ 451 Geldspenden an mildtätige Organisationen, begünstigte Spendensammelvereine u.a. in Höhe von 1.120 € als Sonderausgaben geltend gemacht.

2) Nach Durchführung eines Vorhalteverfahren erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 4. September 2017 den streitgegenständlich angefochtenen Einkommenssteuerbescheid für das Jahr 2016, in welchem 1.379,54 € als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung fanden, während die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten für Aufenthalte, Operationen sowie einer stationär

durchgeführten Schmerztherapie in einer Privatklinik in T (Gesamtkosten 47.823,95 €) nicht anerkannt wurden, mit der Begründung, dass die Zwangsläufigkeit nicht nachgewiesen worden sei. Auch der Sonderausgabenabzug der Spenden in Höhe von 1.120 € wurde mangels Nachweises nicht gewährt.

3) Mit Eingabe vom 21. Juli 2017 erhob der Abgabepflichtige Beschwerde und rügte die Nichtanerkennung der außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 47.823,95 € und die Nichtgewährung des Spendenabzuges in Höhe von 1.120 € als Sonderausgabe.

4) Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. Oktober 2017 wurde der Beschwerde mit gesonderter Begründung vom 13. Oktober 2017 teilweise Folge gegeben und die geltend gemachten Ausgaben für die Spenden als Sonderausgaben anerkannt. Der Abzug der oa außergewöhnlichen Belastung wurde nicht gewährt, mit der Begründung, die Kosten für die Operationen und den Aufenthalt in der Privatklinik in T seien nicht zwangsläufig erwachsen.

5) Daraufhin wurde vom Beschwerdeführer mit Eingabe vom 13. November 2017 ein Vorlageantrag eingebracht.

II) Sachverhalt

Der Beschwerdeführer leidet seit Jahren unter starken Kreuzschmerzen und wurde bereits im Jahr 2011 an der Lendenwirbelsäule operiert. In weiterer Folge erlitt er ebenfalls im Jahr 2011 aufgrund eines Sturzes einen Bandscheibenvorfall. Der Krankheitsverlauf stellt sich dabei nach den im Akt des Finanzamtes erliegenden Unterlagen wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer leidet jedenfalls bereits seit dem Jahr 2011 an spinaler Stenose L4/L5 bzw relativer spinaler Stenose L3/L4, weshalb im April 2011 eine Operation an der Wirbelsäule durchgeführt wurde und nach acht tägigem stationären Aufenthalt die Entlassung erfolgte (vgl. Arztbrief vom 13.4.2011 der Orthopädischen Abteilung eines Krankenhauses in S an den Hausarzt des Beschwerdeführers).

In weiterer Folge wurde der Beschwerdeführer am 10.12.2011 von einer Privatklinik in T akut (nach einem Sturz) vom Krankenhaus U übernommen und wurde in dieser aufgrund einer großen kranial luxierten Diskushernie L4/L5 mit Obliteration des Neuroforamens L4 sowie Kompression der entsprechenden Nervenwurzel und ausgeprägter Parese operiert und nach einem daran anschließenden 6-tägigen stationärem Aufenthalt entlassen (vgl. Arztbrief eines Facharztes für Neurochirurgie der Privatklinik in T vom 27.12.2011).

Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers stellten sich sodann nach etwa einem Jahr wiederum vermehrt therapiebedürftige Schmerzen ein, welche über die Jahre sowohl vom Hausarzt als auch von einem Wirbelsäulenspezialisten bis Ende 2015 mittels diverser konservativer Maßnahmen (Infiltrations- und Infusionstherapie, Physiotherapie) behandelt worden seien. Anfang 2016 sei es zu einer "Schmerzexazerbation", die mit konservativen

Maßnahmen nicht mehr beherrschbar gewesen sei, gekommen und seien auch wieder Lähmungserscheinungen aufgetreten.

Dazu ist einem Arztbrief des Facharztes für Neurochirurgie der Privatklinik in T vom 11.4.2016 zu entnehmen, dass aufgrund der therapierefraktären Beschwerdesymptomatik in Zusammenschau mit der rezenten Bildgebung die Indikationsstellung zur dorsalen Instrumentierung mit Bandscheibenersatz in L3/L4 und L4/L5 sowie Dekompression der nervalen Strukturen erfolgte und sich postoperativ ein planmäßiger Heilungsverlauf gezeigt hat.

Der Beschwerdeführer wurde sodann vom 8.7. 2016 bis 12.7.2016 zur Intensivierung der schmerztherapeutischen Maßnahmen sowie Erweiterung durch CT-gezielte Infiltration wiederum stationär in der Privatklinik in T aufgenommen (vgl. Arztbrief desselben Facharztes für Neurochirurgie der Privatklinik in T vom 22.9.2016).

In der Zeit vom 16.8.2016 bis 2.9.2016 erfolgte ein weiterer stationärer Aufenthalt des Beschwerdeführers in der Privatklinik in T und zwar aufgrund massiver Dorsolumbalgie mit invalidisierendem Schmerzcharakter bei infektbedingtem Implantatversagen und erfolgte aufgrund der massiven Beschwerdesymptomatik (keine Besserung der Beschwerdesymptomatik trotz Intensivierung der analgetischen Medikation mit Morphinderivaten) sowie aufgrund der Zusammenschau der Bildgebung im Sinne eines infektbedingten Implantatversagens die Indikationsstellung zur Revisions-OP (vgl. Arztbrief desselben Facharztes der Privatklinik vom 6.10.2016).

Die vom Beschwerdeführer im Jahr 2016 bezahlten Kosten für die Aufenthalte sowie die beiden Operationen und die stationär durchgeführte Schmerztherapie in der Privatklinik in T beliefen sich dabei auf gesamt 47.823,95 € (Ordinationskosten laut Abrechnungen vom 21.3.2016 über 80 €; vom 13.6.2016 über 40 € und vom 4.10.2016 über 40€; Arzthonorare laut Abrechnung vom 18.4.2016 7.387,60 € und Pflegegebühren betreffend Aufzählung für Unterbringung in der Sonderklasse für 12 Tage 13.114,96 €; in Summe 20.502,56 €; Arzthonorar laut Abrechnung vom 29.9.2016 8.408,06 € sowie Pflegegebühren betreffend Aufzählung Sonderklasse für 18 Tage in Höhe von 14.912,61; in Summe sohin 23.320,67 €; Arzthonorar laut Abrechnung vom 27.7.2016 885,60 € sowie Pflegegebühren betreffend Aufzählung Sonderklasse für 5 Tage in Höhe von 2.955,02 €; in Summe sohin 3.840,72 €).

III) Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 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:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 34 EStG können Krankheitskosten bzw. Kosten der Heilbehandlung steuermindernd geltend gemacht werden, insoweit sie die dort normierten allgemeinen Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen erfüllen.

Außergewöhnlich ist nach § 34 Abs. 2 EStG die Belastung dann, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Vom Finanzamt wurde den Ausgaben für die Heilbehandlungen in der Privatklinik die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im Vorlagebericht im wesentlichen unter Hinweis auf die Rechtsprechung zu dieser Thematik versagt, mit der Begründung, dass die Beweislast, für das Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung dem Steuerpflichtigen obliege (BFG 09.07.2015, RV/5101381/2014) und dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen kein Vorbringen entnommen werden könne, dass eine Durchführung einer medizinischen Betreuung außerhalb der Sonderklasse zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen geführt hätte, bzw. dass die stritten Kosten nicht zwangsläufig erwachsen seien (vgl. angefochtener Bescheid bzw. Beschwerdeentscheidung).

Wie bereits ausgeführt ist die im vorliegenden Fall strittige Voraussetzung der Zwangsläufigkeit gemäß § 34 Abs. 3 EStG erfüllt, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können dabei insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (vgl. VwGH 1. 9. 2015, 2012/15/0117; VwGH 26.05.2010, 2007/13/0051).

Dabei zählen zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind.

Im vorliegenden Fall wird die grundsätzliche Notwendigkeit der streitgegenständlichen ärztlichen Behandlungen (Schmerztherapie sowie zwei Operationen) aufgrund des Krankheitszustandes des Beschwerdeführers vom Finanzamt außer Streit gestellt.

Zur Zwangsläufigkeit eines Aufwands ist darauf hinzuweisen, dass diese stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen ist, dabei aber bloße Wünsche, Befürchtungen

oder Standesrücksichten der Betroffenen nicht ausreichen, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. Andererseits können aber auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 34 EStG 1988 Anhang II - ABC Tz 35, *Doralt/Mayr/Herzog*, EStG¹¹, § 34, Tz 38/2; VwGH 11.02.2016, 2013/13/0064).

Im gegenständlichen Fall lässt sich allein aus dem unstrittigen zeitlichen Krankheitsverlauf erkennen, dass es sich bei den stationären Aufenthalten bzw. Operationen in der neurochirurgischen Abteilung der Privatklinik im Jahr 2016 um äußerst dringlich notwendige und medizinisch indizierte Aufenthalte bzw. Operationen gehandelt hat. Auch der vorliegenden ärztlichen Bestätigung des Facharztes für Neurochirurgie der neurochirurgische Abteilung der Privatklinik vom 24. August 2017 ist zu entnehmen, dass sich der Beschwerdeführer seit Dezember 2011 in der neurochirurgischen Abteilung der Privatklinik in Behandlung befindet, im Jahr 2016 infolge eines komplizierten, unvorhersehbaren und medizinisch dringlichen Zustandsbildes dreimal in stationäre Behandlung aufgenommen wurde und aufgrund der Schwere der Erkrankung zum gegebenen Zeitpunkt eine unverzügliche konservative sowie komplexe chirurgische Versorgung aus ärztlicher und neurochirurgischer Sicht in Zusammenschau des klinischen Zustandes notwendig war und **aufgrund der unverzüglich vorzunehmenden intensivierten Behandlung eine allfällige Transferierung zur weiteren Versorgung weder möglich noch zumutbar war.**

Insoweit liegen aber zweifelsfrei gewichtige medizinische Gründe vor, die die sofortige Behandlung in der Privatklinik für geboten erscheinen ließen. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer schon seit Jahren wegen seiner schweren Wirbelsäulenerkrankung in Behandlung ist und er bereits im Jahr 2011 vom betreffenden Facharzt für Neurochirurgie dieser Privatklinik wegen dieser Erkrankung operiert worden ist, lässt es zudem für gerechtfertigt erscheinen, dass der Beschwerdeführer auch bei der streitgegenständlichen, akuten Erkrankung den Arzt seines Vertrauens aufgesucht hat und dieser ihn in der Privatklinik zur Durchführung einer stationären Schmerztherapie bzw. zur Vornahme der Operationen aufgenommen hat.

Im übrigen wird betreffend die Beurteilung der Frage, ob es dem Beschwerdeführer trotz seiner Beschwerden bzw. Erkrankung möglich gewesen wäre, sich dieser Belastung zu entziehen, auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach bei einer Behandlung in einer Spezialanstalt die angefallenen Aufenthaltskosten als außergewöhnliche Belastung jedenfalls abzugsfähig sind (vgl. VwGH 31.3.2017, Ra 2015/13/0042 und diesem folgend BFG 15.11.2018, RV/7103500/2018; sowie BFG 17.4.2018, RV/3100154/2017; 30.5.2018, RV/3100354/2018, und 3.1.2019, RV/7101146/2016).

Da im vorliegenden Fall die Operationen bzw. die stationär durchgeführte Schmerztherapie in der neurochirurgischen Abteilung der Privatklinik, deren

Schwerpunkt auf der Behandlung von Erkrankungen und Verletzungen der Wirbelsäule liegt, durchgeführt wurden, sind die Kosten für die Behandlungen und die Unterbringung in dieser Privatklinik dem Beschwerdeführer auch aus diesem weiteren Grund als zwangsläufig erwachsen zu beurteilen und damit als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 34 EStG 1988 abzugsfähig.

Wenn vom Finanzamt begründend ins Treffen geführt wird, dass eine Durchführung einer medizinischen Betreuung außerhalb der Sonderklasse nicht zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen geführt hätte, ist darauf hinzuweisen, dass auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen sind, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind.

Zu berücksichtigen ist aber auch, dass bei einem Krankenhausaufenthalt grundsätzlich eine Haushaltsersparnis in Abzug zu bringen ist (vgl. ua *Doralt/Mayr/Herzog* aaO, § 34, Tz 78, Stichwort: Alters- und Pflegeheim, Pkt. 2, VwGH 22.01.1992, 90/13/0120). Für die Berechnung der Haushaltsersparnis ist vom Wert der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 2001/416 idF BGBl. II 2008/468 auszugehen, die in § 1 den Wert der vollen freien Station mit € 196,20 monatlich bemisst. Bei einem Krankenhausaufenthalt beträgt die monatliche Haushaltsersparnis, nach Ausscheidung der Kostenanteile für Wohnung, Beleuchtung und Strom 156,96 € (LStR 2002, Rz 902). Pro Tag ergibt sich somit eine Haushaltsersparnis von 5,23 €.

Im gegebenen Fall sind daher die als außergewöhnliche Belastung anerkannten Kosten in der Privatklinik um 183,05 € ($5,23 \text{ €} \times 35$) zu kürzen.

Die Höhe der außergewöhnlichen Belastung errechnet sich somit in Höhe von 49.020,44 € (außergewöhnliche Belastung laut BVE 1.379,54 zuzüglich Kosten des Sanatoriums in Höhe von gesamt 47.823,95 € abzüglich Haushaltsersparnis in Höhe von 183,05 €).

III) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall waren im wesentlichen Tatfragen zu beantworten. Die zugrundeliegenden Rechtsfragen sind durch Gesetz und Verordnung sowie die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht zu beurteilen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Innsbruck, am 1. April 2019