

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. Mai 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Bescheid** vom 9.4.2021 veranlagte das Finanzamt den Beschwerdeführer (Bf.) zur Einkommensteuer für das Jahr 2020 (Gutschrift iHv. € 504,-). Darin wurden Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen iHv. € 709,66 berücksichtigt. Die darüber hinaus vom Bf. geltend gemachten Kosten von € 1.365,- wurden mit folgender Begründung nicht anerkannt:

„Die Aufzahlung für das Einzelzimmer ist als Krankheitskosten nur dann zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG erwachsen, wenn diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigt würden. Diese triftigen medizinischen Gründe ist [sind] durch ein ärztliches Gutachten nachzuweisen. Es ist lediglich die Gebührenrechnung vorgelegt worden. Die Aufzahlung für das Einzelzimmer kann daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.“

Die dagegen erhobene **Beschwerde** wird wie folgt begründet:

„Wie im beiliegenden ärztlichen Schreiben zu entnehmen, treten bei mir triftige Gründe für die Aufzählung eines Einzelzimmers in Kraft.

Meine körperlichen Gebrechen (Verschleimung im hohem Grad) die des Nachts ein oftmaliges Aufsitzen im Bett sowie die recht unangenehmen Geräusche der Schleimabsonderung - Auswurf (um genügend Sauerstoff zu bekommen) erfordern, sind für keinen weiteren Mitbewohner zumutbar.

Im weiteren tritt durch diese Vorgänge eine erhöhte bakterielle - virale Belastung zu Tage die ein erhöhtes gesundheitliches Risiko für den Mitbewohner darstellt. (...)“

Der Beschwerde war eine schriftliche Bestätigung Dris. E vom 12.4.2021 mit folgendem Wortlaut beigefügt:

„Es kann bestätigt werden, dass mein Patient, [der Bf.], schon seit vielen Jahren unter einer therapieresistenten Verschleimung seiner Atemwege leidet und deshalb auch schon einige Fachärzte kontaktiert hat. Ein chronisches sinubronchiales Syndrom scheint hier ursächlich zu sein. [Der Bf.] benötigt keine spezielle Therapie, jedoch ist aus medizinischer Sicht und unter Berücksichtigung von Hygieneaspekten (hinsichtlich bakt. und viraler Belastung beim Räuspern und Husten) eine Einzelzimmerbelegung absolut zu befürworten.“

Auf Grund der automatischen Übermittlung von Sonderausgaben wurde das Verfahren vom Finanzamt wiederaufgenommen und am 25.5.2021 ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2020 erlassen (Gutschrift: € 509,-). Die Kosten iHv. € 1.365,- wurden wiederum nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 20.7.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab: Nach ständiger Judikatur des VwGH könnten Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung erwachsen, auch dann zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 sein, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigt werden. Die triftigen medizinischen Gründe müssten in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Die vorgelegte ärztliche Bestätigung stelle lediglich eine Empfehlung dar, damit werde aber kein triftiger medizinischer Grund für die Inanspruchnahme eines Einbettzimmers nachgewiesen. Ebenso wenig sei ein ernsthafter gesundheitlicher Nachteil bei der Behandlung außerhalb der Sonderklasse (Einbettzimmer) aufgezeigt worden. Die Aufwendungen für die Unterbringung im Einbettzimmer seien daher nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Dagegen brachte der Bf. den **Vorlageantrag** ein. Die vom Finanzamt herangezogene Rechtsprechung des VwGH enthalte *„keinerlei Hinweis, dass auf die Zumutbarkeit der Unterbringung einer 2. Person in einem Zimmer mit einer Person mit erhöhter bakterieller-viraler Belastung eingegangen wurde. Diese von mir ausgehende (nicht behandelbare) bakterielle-virale sowie akustische Belastung der Schleimabsonderung ist für eine weitere Person in einem Zimmer unzumutbar, und wäre blanker Zynismus. Die vorgelegte ärztliche Bestätigung (absolute Befürwortung einer Einzelzimmerbelegung) schuldet lediglich die grundlegendsten Bedürfnisse eines Mitbewohners, sowie der Eigenen. Die Inanspruchnahme eines Einbettzimmers erfolgte rein aus diesem Gesichtspunkt. Ein weiteres Aufzeigen ernsthafter gesundheitlicher Nachteile (wie in der Begründung angeführt) wäre somit obsolet.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist, ob ein Betrag iHv. € 1.365,- als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden kann. Laut vorgelegter Rechnung der Privatklinik XY vom 11.2.2020 handelt es sich dabei um den Einzelzimmerzuschlag für einen Klinikaufenthalt des Bf. in der Zeit von 21.1. bis 11.2.2020.

Der Bf. leidet an einer (therapieresistenten) Verschleimung der Atemwege. Er bringt vor, dieses körperliche Gebrechen erfordere in der Nacht ein oftmaliges Aufrichten im Bett und verursache bei der Schleimabsonderung unangenehme Geräusche (Räuspern und Husten). Die damit einhergehende akustische Belästigung sowie die bakteriell-virale Belastung seien einem zweiten Zimmerinsassen (bzw. einem „Mitbewohner“) nicht zumutbar.

Laut (oa.) vorgelegter ärztlicher Bestätigung vom 12.4.2021 benötigt der Bf. keine spezielle Therapie, aus medizinischer Sicht und unter Berücksichtigung von Hygieneaspekten wird jedoch eine Einzelzimmerbelegung befürwortet.

2. Beweiswürdigung

Der maßgebliche Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf., der Rechnung der Privatklinik XY vom 11.2.2020 sowie aus der vorgelegten ärztlichen Bestätigung Dris. E* vom 12.4.2021 (Wortlaut bzw. Inhalt derselben: s. oben unter I.).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (vgl. etwa VwGH vom 1. September 2015, 2012/15/0117, VwGH vom 4. September 2014, 2012/15/0136, und VwGH vom 26. Mai 2010, 2007/13/0051).

Die Zwangsläufigkeit des Aufwands ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (VwGH vom 21. November 2013, 2010/15/0130). Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten des Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (nochmals zB VwGH vom 4. September 2014, 2012/15/0136, sowie weiters VwGH vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116).

Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (VwGH vom 11. Februar 2016, 2013/13/0064, mwN).

Die triftigen medizinischen Gründe müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (zB BFG vom 6. April 2020, RV/1100536/2018; BFG vom 28. Oktober 2014, RV/7100859/2009).

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Kosten für ein Einzelzimmer als außergewöhnliche Belastungen ist, dass die Unterbringung im Einzelzimmer aus pflegerischen bzw. medizinischen Gründen (unabdingbar) erforderlich ist, wofür dem Abgabepflichtigen der Beweis obliegt (zB Jakom/Vock, EStG¹⁴, 2021, § 34 Rz 9, mwN).

Laut VwGH ist die Förderung des individuellen Wohlbefindens für die Begründung der Zwangsläufigkeit der aus der Unterbringung in einem Einzelzimmer resultierenden Aufwendungen nicht ausreichend (VwGH vom 11. Februar 2016, 2013/13/0064). Der Inanspruchnahme der Sonderklasse in Spitälern kommt nach Judikatur und Literatur primär eine „Hotelkomponente“ zu (s. zB Renner in RdW 2016/275, RdW 2016, 357).

Das Finanzamt hat in diesem Zusammenhang in seinem Vorlagebericht völlig zutreffend auf § 16 Abs. 2 KAKuG verwiesen: Der genannten Bestimmung zufolge besteht der Unterschied zwischen der allgemeinen Gebührenklasse und der Sonderklasse lediglich darin, dass Letztere durch ihre besondere Ausstattung höheren Ansprüchen hinsichtlich Verpflegung und Unterbringung zu entsprechen hat. Unterschiede hinsichtlich der ärztlichen Behandlung und Pflege dürfen hingegen nicht bestehen. Die Erfüllung „höherer Ansprüche“ hat sich auf die „Komfort- oder Hotelkomponente“ zu beschränken. Die grundsätzliche Intention der relevanten Gesetzesbestimmung spricht somit gegen die (steuerlich relevante)

Zwangsläufigkeit der Unterbringung im Einzelzimmer (s. nochmals zB *Renner* in RdW 2016/275, RdW 2016, 357).

Der Bf. bringt vor, die von ihm ausgehende (nicht behandelbare) bakterielle-virale sowie akustische Belastung im Zuge der Schleimabsonderung sei für eine weitere Person im selben Zimmer unzumutbar. Darauf sei die vom Finanzamt herangezogene Rechtsprechung des VwGH bislang nicht eingegangen. Die vorgelegte ärztliche Bestätigung sei den grundlegendsten eigenen Bedürfnissen sowie denen eines allfälligen Mitbewohners geschuldet. Ein weiteres Aufzeigen ernsthafter gesundheitlicher Nachteile sei somit obsolet.

Das Finanzamt hat demgegenüber sowohl im bekämpften Bescheid als auch in der Beschwerdevorentscheidung (ebenso wie im Vorlagebericht an das BFG) darauf hingewiesen, dass die geltend gemachten Kosten (Einzelzimmerzuschlag) nur bei Vorliegen triftiger medizinischer Gründe steuerlich abzugsfähig sein können. Ein ernsthafter schwerer gesundheitlicher Nachteil bei einer Behandlung außerhalb der Sonderklasse sei weder konkret dargetan noch durch die vorgelegte Arztbestätigung nachgewiesen worden. Die vorgelegte ärztliche Bestätigung stelle lediglich eine Empfehlung dar.

In Anbetracht der dargestellten Sach- und Rechtslage ist den Ausführungen des Finanzamtes im Grunde nichts hinzuzufügen:

Mit dem ärztlichen Schreiben vom 12.4.2021 wird lediglich bestätigt, dass der Bf. an einer Verschleimung seiner Atemwege leidet; eine Therapie benötigt er dagegen nicht. Aus medizinischer Sicht und unter Berücksichtigung von Hygieneaspekten sei laut Ärztin jedoch eine Einzelzimmerbelegung „*absolut zu befürworten*.“ Mit dieser „Befürwortung“ wird aber bestenfalls eine Empfehlung ausgesprochen. Konkrete Gründe für die medizinische Notwendigkeit, ein Einzelzimmer zu wählen, werden von ärztlicher Seite nicht einmal ansatzweise dargetan. Ein ernsthafter gesundheitlicher Nachteil bei der Behandlung außerhalb der Sonderklasse (bzw. im Mehrbettzimmer) geht aus der ärztlichen Bestätigung nicht hervor. Ein solcher wird selbst vom Bf. nicht behauptet.

Der Bf. stützt sich vielmehr allein darauf, dass es einem anderen Patienten seiner Meinung nach aus den oa. Gründen nicht zumutbar wäre, gemeinsam mit ihm in einem Zimmer untergebracht zu werden.

Der Umstand, dass der Bf. die mit der gemeinsamen Unterbringung in ein und demselben Zimmer verbundenen Unannehmlichkeiten (akustische sowie bakteriell-virale Belastung durch oftmaliges Husten und Räuspern) einem allfälligen „Mitbewohner“ nicht zumuten habe wollen, ist zwar menschlich verständlich (und anerkennenswert), vermag aber nicht eine Zwangsläufigkeit im oa. Sinne und damit auch nicht die steuerliche Abzugsfähigkeit der mit der Wahl eines Einzelzimmers verbundenen Mehrkosten zu begründen. Denn – siehe oben – Wünsche und Befürchtungen des Betroffenen stellen keine triftigen medizinischen Gründe dar,

die es rechtfertigen würden, die hier in Frage stehenden Kosten eines Einzelzimmeraufenthaltes als außergewöhnliche Belastung zu behandeln und sohin durch die Allgemeinheit mitfinanzieren zu lassen (s. nochmals zB BFG 28. Oktober 2014, RV/7100859/2009).

Wenn der Bf. geltend macht, der VwGH sei in seiner Judikatur bislang nicht auf die Frage der Unzumutbarkeit der gemeinsamen Unterbringung mit einer Person mit erhöhter bakteriell-viraler Belastung eingegangen, so mag dies – soweit überblickbar – zutreffen. Dies liegt aber darin begründet, dass laut VwGH nur Aufwendungen für solche Maßnahmen als Krankheitskosten steuerlich abzugsfähig sind, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (zB VwGH vom 4. September 2014, 2012/15/0136). Kosten, die allenfalls aus Rücksichtnahme auf andere Patienten erwachsen, sind davon zweifellos nicht (mit)umfasst. Die Unterbringung des Bf. im Einzelzimmer war jedoch selbst dem Vorbringen des Bf. sowie der vorgelegten ärztlichen Bestätigung zufolge weder zur Heilung oder Linderung seiner Krankheit noch aus Gründen einer besonderen Pflegebedürftigkeit erforderlich.

Dass die Unterbringung in einem Einzelzimmer das individuelle Wohlergehen – sowohl des eigenen als auch das von anderen Patienten – fördert, liegt auf der Hand. Denn die gemeinsame Unterbringung mit anderen Personen (Patienten) im selben Zimmer ist im Allgemeinen stets mit unterschiedlichen Beeinträchtigungen (akustischer oder sonstiger Art) sowie einer Einbuße der Privatsphäre verbunden. Die Rechtslage stellt jedoch allein auf das Vorliegen – hier allerdings nicht nachgewiesener - triftiger medizinischer Gründe ab. Anderen Patienten (nach Meinung des Bf.) nicht zumutbare Unannehmlichkeiten vermögen eine Zwangsläufigkeit iSd. § 34 EStG 1988 nicht zu begründen. Abzugsfähig sind nur solche Kosten, die nachweislich zur Heilung oder Linderung einer Krankheit des Abgabepflichtigen selbst notwendig sind. Das „*Aufzeigen ernsthafter gesundheitlicher Nachteile*“ ist daher entgegen der Auffassung des Bf. für eine steuerliche Berücksichtigung sehr wohl in jedem Fall erforderlich.

Zudem ist davon auszugehen, dass im Falle einer über das übliche Maß hinausgehenden Beeinträchtigung allfälliger Zimmerinsassen (zB bei einer vom Abgabepflichtigen ausgehenden, ernstlich drohenden Gesundheitsgefährdung anderer Patienten) die Krankenanstalt von sich aus – ohne Anfall von Mehrkosten – eine entsprechende „Isolation“ des Bf. vorzunehmen hat.

Die vom Bf. dargestellte Verschleimung der Atemwege sowie das damit einhergehende oftmalig erforderliche Husten und Räuspern sind ohne jeden Zweifel unangenehm und die Entscheidung, ein Einzelzimmer zu belegen, ist nachvollziehbar und zu respektieren. Für die steuerliche Berücksichtigung der dadurch entstandenen Mehrkosten wäre aber – wie schon vom Finanzamt ausgeführt – ein Nachweis erforderlich gewesen, dass die medizinische Betreuung außerhalb der Sonderklasse bzw. die Unterbringung in einem Mehrbettzimmer zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen des Bf. geführt hätte.

Aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere der ärztlichen Bestätigung vom 12.4.2021, ergibt sich ein solcher Nachweis nicht. Im Hinblick darauf, dass keine ernsthaften gesundheitlichen Nachteile des Bf. aufgezeigt werden konnten, die ohne die Behandlung in einem Einbettzimmer zu befürchten gewesen wären und keine triftigen medizinischen Gründe für die Betreuung in einem Einbettzimmer nachgewiesen werden konnten, ist die Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 Abs. 1 und 3 EStG 1988 nicht gegeben.

Die Aufwendungen für den Einzelzimmerzuschlag iHv. € 1.365,- konnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

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.

Das BFG konnte seine vorliegende Entscheidung auf die oben zitierte – einhellige - Rechtsprechung des VwGH (und des BFG) stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor. Die Revision an den VwGH war sohin nicht zuzulassen.

Graz, am 4. April 2022