

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Mai 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. April 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

I. Verfahrensgang

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2020 machte der Beschwerdeführer u.a. einen im Rahmen seiner privaten Krankenzusatzversicherung zu tragenden Selbstbehalt für einen Krankenhausaufenthalt in der Sonderklasse i.H.v. € 500,00 als außergewöhnliche Belastung geltend.

Mit Vorhalt vom 16.3.2021 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer u.a. auf, eine genaue Aufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen zu übermitteln, aus der die betreffenden Rechnungen inkl. Rechnungsdatum, die Bezeichnung der Aufwendungen, die Einzelpreise und Summe aller Aufwendungen sowie die erhaltenen Ersätze (Krankenkasse, Versicherung, Fonds, usw.) ersichtlich sind. Weiters forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer auf, zum Nachweis der beantragten Aufwendungen alle Belege beizuschließen.

Mit einem am 20.3.2021 eingelangten (undatierten) Schreiben übermittelte der Beschwerdeführer mehrere Unterlagen betreffend (ebenfalls geltend gemachte) Fahrtkosten i.Z.m. medizinischen Behandlungen und verwies im Übrigen hinsichtlich der

außergewöhnlichen Belastungen auf Unterlagen, die seine Ehegattin persönlich beim Finanzamt in ***Bf-Bezirk*** zur Einsichtnahme vorgelegt habe.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 14.4.2021 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer 2020 mit € 2.192,00 fest. Der Selbstbehalt für den Krankenhausaufenthalt in der Sonderklasse wurde hierbei nicht berücksichtigt, da er keine außergewöhnliche Belastung darstelle.

Dagegen richtet sich die gegenständliche (als Berufung bezeichnete) Beschwerde vom 2.5.2021. Darin macht der Beschwerdeführer geltend, dass es sich bei dem Selbstbehalt um eine Aufwendung handle, die er bei einem Krankenhausaufenthalt bezahlen müsse. Dies stelle keine freiwillige Leistung dar, sondern sei zwangsläufig. Er verwies darauf, dass er sich aus Krankheitsgründen seit Jahren immer wieder in stationäre Spitalsbehandlung begeben müsse und diese Aufwendungen bisher immer anerkannt worden seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.7.2021 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass der gegenständliche Selbstbehalt für den Aufenthalt in der Sonderklasse nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führe, wenn diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigt werden, die durch ein ärztliches Gutachten, ausgestellt vor Behandlungsbeginn, nachzuweisen seien.

Mit Schreiben vom 23.8.2021 stellte der Beschwerdeführer Vorlageantrag gemäß § 264 BAO. Darin führt er aus, dass bereits vor Jahrzehnten mit der Uniqa Krankenversicherung vereinbart worden sei, dass ein Selbstbehalt von € 500,00 zum Tragen komme, wenn ein Krankenhausaufenthalt notwendig wird, wobei gerade die Uniqa darauf bestehe, dass triftige medizinische Gründe für einen Aufenthalt in der Sonderklasse vorliegen. Er leide an Colondivertikulose, sodass er ständig mit einer neuerlichen Divertikelblutung rechnen müsse, sowie an Angina pectoris und Vorhofflattern, wobei diese Anfälle überfallsartig kommen würden, sodass Rettung und Notarzt ihn sofort in das nächstgelegene Krankenhaus bringen. Es sei daher unmöglich, vor Behandlungsbeginn ein ärztliches Gutachten einzuholen. Zudem sei auch seine Wirbelsäule verschraubt, er leide am Reizdarmsyndrom sowie an Diabetes mellitus und müsse eine Magendiät einhalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2020 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vom Pensionsservice der BVAEB und vom Land Tirol. Im Februar 2020 absolvierte er einen geplanten stationären Aufenthalt in der Sonderklasse des Allgemeinen Öffentlichen Landeskrankenhauses - Universitätskliniken Innsbruck, Universitätsklinik für Innere Medizin I

(Aufnahmegrund: suspektierte Episode von Vorhofflimmern/-flattern). Die mit dem Aufenthalt in der Sonderklasse verbundenen Mehrkosten übernahm - mit Ausnahme eines Selbstbehaltes i.H.v. € 500,00 - die Uniqa Versicherung, bei der der Beschwerdeführer privat krankenversichert ist. Die zusätzlichen Leistungen in der Sonderklasse der Universitätskliniken Innsbruck bestehen in erweiterten Besuchszeiten, einem umfassenderen TV-Angebot, einem Zimmer mit erhöhtem Komfort, einer Tiroler Tageszeitung zum Frühstück und einem speziellen Essens-Zusatzangebot.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den Einkünften des Beschwerdeführers gründen sich auf den im Bescheid vom 14.4.2021 wiedergegebenen Lohnzettel, jene zu seinem Krankenhausaufenthalt im Februar 2020 auf den mit dem Vorlageantrag übermittelten Entlassungsbrief des A.Ö. LKH - Universitätskliniken Innsbruck vom 11.2.2020. Diesem Entlassungsbrief ist zu entnehmen, dass es sich um eine geplante stationäre Aufnahme wegen einer suspektierten Episode von Vorhofflimmern/-flattern in einer Sonderstation gehandelt hat. Dem Vorlageantrag war auch ein weiterer Entlassungsbrief desselben Krankenhauses vom 16.10.2019 angeschlossen, wobei keine näheren Ausführungen dazu getroffen wurden, für welchen der beiden Krankenhausaufenthalte der nunmehr strittige Selbstbehalt zu bezahlen war. Nachdem die Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2020 verfahrensgegenständlich ist und der Aufenthalt im Oktober 2019 laut Entlassungsbrief nicht in einer Sonderstation stattgefunden hat, geht das Gericht davon aus, dass die streitgegenständliche außergewöhnliche Belastung auf dem Krankenhausaufenthalt vom Februar 2020 beruht. Dass der Beschwerdeführer über eine private Krankenzusatzversicherung verfügt, in der ein Selbstbehalt von € 500,00 für einen Krankenhausaufenthalt vereinbart wurde, wird von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen und ist damit unstrittig. Die Feststellungen zu den Zusatzleistungen in der Sonderklasse der Universitätskliniken Innsbruck sind der auf der Homepage des Krankenhauses abrufbaren Broschüre „Patient:innen-Information“ entnommen (<https://www.tirol-kliniken.at/data.cfm?vpath=ma-wartbare-inhalte/30431-pat-broschuere-2023-web-16823&download=yes>).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern diese außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse

bzw. gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Sie erwächst dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988), und sie beeinträchtigt seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie den im § 34 Abs. 4 EStG 1988 geregelten Selbstbehalt übersteigt, wobei bestimmte Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können (§ 34 Abs. 6 EStG 1988).

Als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind insbesondere die Kosten einer medizinischen Heilbehandlung einschließlich Krankenhauskosten, und zwar grundsätzlich auch dann, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern die Mehrkosten aus triftigen medizinischen Gründen anfallen. Für das Vorliegen von triftigen medizinischen Gründen und damit für die Zwangsläufigkeit der außergewöhnlichen Belastung ist grundsätzlich der Steuerpflichtige behauptungs- und nachweispflichtig, da es sich bei außergewöhnlichen Belastungen um Umstände handelt, die den Abgabeananspruch einschränken (VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; BFG 29.6.2023, RV/4100085/2020, m.w.N.).

Im vorliegenden Fall beruhen die von der gesetzlichen Krankenversicherung nicht übernommenen Mehrkosten auf einem Aufenthalt in der Sonderklasse des Krankenhauses, wobei diese Kosten grundsätzlich durch eine private Krankenzusatzversicherung gedeckt waren und der Beschwerdeführer lediglich den mit der Versicherung vereinbarten Selbstbehalt i.H.v. € 500,00 zu tragen hatte. In der Beschwerdeentscheidung vom 27.7.2021, die Vorhaltscharakter hat (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288; 23.5.1996, 94/15/0024), wurde der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass die mit dem Aufenthalt in der Sonderklasse verbundenen Mehrkosten nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, wenn sie aus - von ihm nachzuweisenden - triftigen medizinischen Gründen getätigt wurden. Hierauf hat der Beschwerdeführer im Vorlageantrag vom 23.8.2021 ausgeführt, dass der Selbstbehalt immer dann zum Tragen komme, wenn ein Krankenhausaufenthalt notwendig wird, und dass die Uniqa Versicherung darauf bestehe, dass triftige medizinische Gründe für einen Aufenthalt in der Sonderklasse vorliegen. Weiters führte er die Krankheiten an, an denen er leidet, wobei zwei dieser Krankheiten (Colondivertikulose und Angina pectoris/Vorhofflattern) zu Akutsituationen führen können, die die sofortige Einlieferung in das nächstgelegene Krankenhaus erfordern, sodass es nicht möglich sei, vor Behandlungsbeginn ein ärztliches Gutachten einzuholen.

Hierzu ist festzuhalten, dass mit diesem Vorbringen lediglich die - ohnedies nicht bezweifelte - Notwendigkeit des Krankenhausaufenthaltes an sich behauptet wird. Dass der Aufenthalt in der Sonderklasse medizinisch notwendig war, also ein Aufenthalt in der allgemeinen Gebührenklasse mit ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen verbunden gewesen wäre (vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181), lässt sich diesem Vorbringen nicht entnehmen. Insbesondere erschöpft sich das Vorbringen, wonach die Uniqa darauf bestehe, dass triftige medizinische Gründe für einen Aufenthalt in der Sonderklasse vorliegen, in einer bloßen unkonkreten

Behauptung, die offen lässt, worin die triftigen medizinischen Gründe im vorliegenden Fall bestanden haben sollen und wie sie gegenüber der Uniqa nachgewiesen wurden. Dass bei einem Aufenthalt in der allgemeinen Gebührenklasse ernsthafte gesundheitliche Nachteile zu befürchten gewesen wären, ist auch tatsächlich nicht ersichtlich. Die Sonderklasse bietet gegenüber der allgemeinen Gebührenklasse lediglich gewisse Annehmlichkeiten (vgl. auch § 16 Abs. 2 Satz 2 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz, BGBl, Nr. 1/1957, wonach die Sonderklasse durch ihre besondere Ausstattung höheren Ansprüchen an Verpflegung und Unterbringung zu entsprechen hat), jedoch keinerlei bessere medizinische Behandlung. Die im Allgemeinen Öffentlichen Landeskrankenhaus - Universitätskliniken Innsbruck angebotenen medizinischen Leistungen kommen einem Patienten daher unabhängig davon zugute, ob er in der allgemeinen Gebührenklasse oder in der Sonderklasse untergebracht ist. Auch dass der Aufenthalt in der Sonderklasse dem Beschwerdeführer eine frühere Behandlung ermöglicht hätte, bringt er weder vor, noch ist dies erkennbar. In diesem Zusammenhang ist auch auf § 22 Abs. 5 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz zu verweisen, wonach öffentliche Krankenanstalten (daher auch die Universitätskliniken Innsbruck) unabweisbare Kranke, das sind Personen, deren geistiger oder körperlicher Zustand wegen einer sonst nicht vermeidbaren schweren Gesundheitsschädigung sofortige Anstaltsbehandlung erfordert, ohne Verrechnung von Mehrkosten in die Sonderklasse aufzunehmen haben, wenn und solange eine Aufnahme in die allgemeine Gebührenklasse wegen Platzmangels nicht möglich ist. Der Beschwerdeführer musste also nicht fürchten, ohne Zusatzversicherung bzw. ohne Bereitschaft zur Übernahme der mit der Sonderklasse verbundenen Mehrkosten mit einer unaufschiebbaren Behandlung lediglich deswegen zuwarten zu müssen, weil in der allgemeinen Gebührenklasse kein Platz frei ist. Im gegenständlichen Fall besteht daher keine Veranlassung, vom Grundsatz, wonach ein Krankenhausaufenthalt in der Sonderklasse grundsätzlich nicht bzw. nur in medizinisch begründeten, vom Steuerpflichtigen konkret zu behauptenden und glaubhaft zu machenden Ausnahmefällen als „zwangsläufig“ i.S.d. § 34 Abs. 1 EStG 1988 betrachtet werden kann (vgl. VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062; 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; BFG 22.2.2017, RV/3100128/2017; 8.10.2019, RV/5100938/2016; 20.1.2020, RV/5100678/2019; 29.6.2023, RV/4100085/2020), abzuweichen.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, dass seine Krankheiten zu Akutsituationen führen können, die eine sofortige Einlieferung in das nächstgelegene Krankenhaus erfordern, sodass die vorherige Einholung einer ärztlichen Bestätigung nicht möglich ist, ist zunächst festzuhalten, dass der Krankenhausaufenthalt vom Februar 2020 offenkundig nicht durch eine solche Akutsituation bedingt war. Einerseits hat es sich laut Entlassungsbrief um eine geplante stationäre Aufnahme gehandelt, andererseits handelt es sich bei den Universitätskliniken Innsbruck jedenfalls nicht um das dem Wohnort des Beschwerdeführers (**Bf-Wohnort** im niederösterreichischen Bezirk **Bf-Bezirk**) nächstgelegene Krankenhaus. Weiters ist die Rechtsprechung, wonach zum Nachweis der Zwangsläufigkeit die Vorlage eines vor Antritt des Aufenthaltes ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich ist, zu Kuraufenthalten

ergangen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 4.9.2014, 2012/15/0136), also zu i.d.R. längerfristig geplanten Aufenthalten. Dies schließt nach Auffassung des Gerichtes nicht aus, dass die ärztliche Bestätigung nachträglich beigebracht werden kann, wenn - wie etwa in Notfällen - eine vorherige Einholung nicht möglich ist.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die mit dem Aufenthalt in der Sonderklasse des Krankenhauses verbundenen Mehrkosten mangels Nachweises der Zwangsläufigkeit (medizinische Notwendigkeit) nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden konnten. Dass derartige Mehrkosten des Beschwerdeführers in der Vergangenheit anerkannt wurden, begründet freilich keinen Anspruch auf Beibehaltung dieser Verwaltungsübung. Vielmehr ist die Behörde verpflichtet, von einer Praxis abzugehen, sobald sie erkennt, dass diese gesetzlich nicht gedeckt ist (VwGH 16.9.2003, 97/14/0169; 24.9.2008, 2006/15/0120).

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.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Mehrkosten aufgrund eines Krankenhausaufenthaltes in der Sonderklasse eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Durch die zitierte Rechtsprechung, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist, ist klargestellt, dass derartige Mehrkosten nur dann und insoweit eine außergewöhnliche Belastung darstellen, als hierfür triftige medizinische Gründe vorliegen, für die der Steuerpflichtige konkret behauptungs- und nachweispflichtig ist. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung war daher nicht zu lösen.

Wien, am 21. Dezember 2023