

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 11.04.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt B vom 03.04.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe (Gutschrift) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang:

1) Der Beschwerdeführer (Bf) bezieht als Pensionist Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. In den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 machte er als außergewöhnliche Belastung neben dem Freibetrag wegen Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (Grad der Behinderung: 70%) und dem Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung, Krankheitskosten in der Höhe von 9.830,18 € ohne Selbstbehalt geltend.

2) Mit Schreiben des Finanzamtes vom 17.03.2017 wurde der Bf vom Finanzamt ersucht, die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Dazu legte er eine Aufstellung über die angefallenen und

mittels Rechnungen und Zahlungsbelegen nachgewiesenen Krankheitskosten vor. Danach handelt es sich bei den Krankheitskosten um die Kosten einer Bandscheibenoperation im Sanatorium C über 7.122,82 € (Ärztehonorare und Sonderklassezuschlag), um den Selbstbehalt samt Nebenkosten von 1.073,20 € für ein Anschlussheilverfahren im medizinischen Zentrum Bad W, die Kosten für Heilmassagen von 1.332 € sowie um Rezeptgebühren, Behandlungsbeiträge an die BVA und ein Arzthonorar in der Höhe von zusammen 302,16 €.

3) In dem am 03.04.2017 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 erkannte das Finanzamt neben den geltend gemachten Freibeträgen nur die oben angeführten 302,16 € als Krankheitskosten ohne Selbstbehalt an. Die restlichen Krankheitskosten von 9.528,02 € wurden als Krankheitskosten mit Selbstbehalt angesetzt, wobei sich diese aufgrund des Selbstbehaltes von über 11.000 € steuerlich nicht auswirkten.

4) In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 11.04.2017 erhobenen Beschwerde führte der Bf aus, seine anerkannte Behinderung von 70% (Behindertenausweis Nr. 1111) beruhe unter anderem auf mehrfachen Bandscheibenvorfällen, von denen bisher zwei durch Operationen behandelt worden seien. Er verweise dazu auf das beiliegende Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes. Deshalb sei ihm auch die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar. Laut beiliegendem Kurzarztbrief des Sanatoriums C vom 10.03.2016 sei die geltend gemachte Bandscheibenoperation eine unaufschiebbare Notoperation wegen akuter Lähmungen des Bewegungsapparates und massiver Schmerzbelastung gewesen. Die vom Sozialversicherungsträger genehmigte Sonderheilbehandlung (Reha-Aufenthalt) in Bad W hänge untrennbar mit dieser Operation zusammen und sei auch deshalb bewilligt worden. Die geltend gemachten Kosten der Heilmassagen hängten gleichfalls untrennbar mit seinen Problemen der Rückenwirbelsäule aus der anerkannten Behinderung wegen seiner mehrfachen Bandscheibenvorfälle und den dadurch bewirkten Schmerzen und Lähmungserscheinungen des Bewegungsapparates zusammen.

Warum das Finanzamt im angefochtenen Bescheid seine Behinderung teilweise anerkannt habe, die nachgewiesenen Kosten der Heilbehandlung durch Bandscheibenoperation, Reha-Aufenthalt und Heilmassagen dagegen nicht nach § 4 der Verordnung BGBI 1996/303 als außergewöhnliche Belastung wegen eigener Behinderung berücksichtigt habe, bleibe völlig unverständlich. Diese sachwidrige Differenzierung der Heilbehandlung sei schon deshalb rechtswidrig, weil die angeführte Verordnungsstelle keinerlei Ermessen in der Berücksichtigung von Heilkosten einräume.

5) Der Beschwerdeschritt ist in Kopie ein fachärztliches Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes vom 20.09.2009 und der angeführte Kurzarztbrief des dem Bf behandelnden Arztes vom 10.03.2016 beigelegt.

Im Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes wird der Gesamtgrad der Behinderung mit 70% ausgewiesen. Dieser beruht nach dem Gutachten zu 60% auf einer fortgeschrittenen degenerativen Erkrankung der Wirbelsäule über mehrere

Segmente. Die Einzeleinschätzung von 60% (Lfd.Nr. 1, Pos.Nr. der RS: 191) wird mit einer schmerzhaften Einschränkung der Lendenwirbelsäule, Gefühlsstörungen in den Beinen und Einschränkungen der Gehstrecke begründet. Daneben wurde unter der Lfd.Nr. 2 aufgrund einer Teilentfernung der linken Lunge eine Behinderung von 30% ausgewiesen. Der Gesamtgrad der Behinderung von 70% wurde damit begründet, dass die führende funktionelle Einschränkung (Leiden 1) durch Leiden 2 aufgrund wechselseitiger negativer Leidensbeeinflussung um 1 Stufe erhöht werde. Daneben wird dem Bf in diesem Gutachten die „*Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung*“ bescheinigt.

Im Kurzarztbrief vom 10.03.2016 wird neben der Diagnose (schwere L4 und L5 Myotomparese (Anmerkung: Muskellähmung) sowie intra-extraforaminaler Diskushernie L4/5) und der Therapie (Mikrochirurgische Dekompression mit Foraminotomie für die Nervenwurzeln sowie Sequesterektomie) zur Vorgeschichte ausgeführt: „*Der Patient wurde gestern stationär akut aufgenommen, kommt klinisch mit einem massiven Trendelenburg und etwa einer 2/5 der Kraft betragenden Fußheberpresse, der Kniestrecker +/-, der PSR fehlend, deutliche Hypästhesie, massiv schmerzgeplagt. Im akut durchgeführten CT der LWS zeigt sich einerseits ein intra- extraforaminaler Prolaps L4/5 links sowie ein nach kaudal sequestrierter Prolaps L3/4. Nach präoperativer Aufklärung sowie schriftlicher Einwilligungserklärung wird die Indikation zur Operation gestellt.*“

Zum Verlauf wurde ausgeführt: „*Der postoperative Verlauf unkompliziert, die radikulären Schmerzen verschwunden, die Parese deutlich in Rückbildung, die Wundverhältnisse stets bland. Der Patient wird während der stationären Aufenthaltes mit einem Stiell-Stromtherapie-Gerät versorgt und diesbezüglich eingeschult.*“

Zudem wurden im Kurzarztbrief die weitere Therapie beschreiben und zwei Kontrolltermine terminisiert.

6) In einem weiteren Vorhalt vom 03.11.2017 wurde dem Bf vom Finanzamt mitgeteilt, dass höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragenen würden, nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgen würden.

Hinsichtlich der Kosten für die Bandscheibenoperation im Sanatorium C wurde der Bf ersucht, eine ärztliche Bestätigung nachzureichen, aus der klar zum Ausdruck komme, dass die medizinische Behandlung ausschließlich im Sanatorium C notwendig gewesen sei bzw. welche konkreten medizinischen Nachteile durch die Nichtinanspruchnahme dieses Sanatoriums gedroht hätten. Die Ausführungen in der Beschwerdeschrift, das Sachverständigengutachten vom Bundessozialamt und der Kurzbrief vom Sanatorium C würden dazu nicht ausreichen.

Weiters wurde dem Bf mitgeteilt, dass die Zwangsläufigkeit hinsichtlich der Position „Reha Bad W – DZ zur Einzelnutzung“ (420 €) und der „Aufpreis ÖBB 1. Klasse“ (17,50 €) nicht ersichtlich sei und er wurde ersucht, dazu ausführlich Stellung zu nehmen.

7) Mit Schreiben vom 24.11.2017 übermittelte der Bf eine „ärztliche Bestätigung“ seines behandelnden Arztes vom 21.11.2017, der darin ausführt, der Bf sei seit vielen Jahren wegen seiner schweren Wirbelsäulenerkrankung sein Patient und sei von ihm auch schon im Jahr 2012 operiert worden. Am 03.03.2016 sei der Bf bei ihm in der Ordination erschienen, dabei habe er akute und schwerwiegende Probleme an der Wirbelsäule laut Kurzarztbrief des Sanatoriums C vom 10.03.2016 festgestellt, die eine sofortige Operation medizinisch indizierten. Da eine sofortige Operation im Allgemeinen Krankenhaus/ Universitätsklinik wegen der dortigen Terminplanung nicht möglich erschienen sei, sie die Operation aus medizinischen Gründen des akuten Krankenbildes gemäß CT der Lendenwirbelsäule vom 03.03.2017 von ihm im L-Zentrum des Sanatoriums C am folgenden Tag durchgeführt worden. Diese Operation und der postoperative Heilungsprozess sei erfolgreich verlaufen und sollten durch eine von ihm verordnete Reha in Bad W abgeschlossen werden.

Die Einzelzimmer-Nutzung in der dortigen Reha sei deshalb erforderlich gewesen, weil der Patient an einer schweren Prostatahyperplasie leide und deshalb häufige WC-Benutzungen in der Nacht notwendig seien. Die daraus und aus den wegen einer chronischen Bronchitis oft auftretenden Hustenanfällen sehr häufigen Störungen in der Nacht, wären für einen Zimmerpartner unzumutbar. Die Benützung der ÖBB – 1. Klasse sei wegen des nachoperativ geschwächten Gesundheitsstatus des Patienten erforderlich gewesen.

8) In der am 23.02.2018 erlassenen Beschwerdevorentscheidung erkannte das Finanzamt 2.208,21 € als Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnlich Belastungen ohne Selbstbehalt an. Dabei handelt es sich (neben den bereits im angefochtenen Bescheid anerkannten Kosten von 302,16 €) im Wesentlichen um den Selbstbehalt für das Anschlussheilverfahren (Reha-Aufenthalt) im medizinischen Zentrum Bad W und um die Kosten für Heilmassagen.

Nicht anerkannt (auch nicht mit Selbstbehalt) wurden die Kosten der Bandscheibenoperation im Sanatorium C über 7.122,85 €, der Zuschlag für ein Doppelzimmer zur Einzelbenutzung im medizinischen Zentrum Bad W von 420 €, der Aufpreis für die Zugfahrt erster Klasse nach Bad W von 17,50 € und die (nach Abzug des Behandlungsbeitrages der BVA) im angefochtenen Bescheid ursprünglich anerkannten Arzthonorare über 61,62 € für zwei Ordinationen (Kontrollen nach der Operation).

In der Begründung wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, mit Vorhalt vom 03.11.2017 sei versucht worden, den Sachverhalt dahingehend aufzuklären, warum die medizinische Behandlung im Sanatorium C notwendig gewesen sei und welche medizinischen Nachteile durch die Nichtinanspruchnahme gedroht hätten. Durch eine ärztliche Bestätigung des behandelnden Arztes vom 21.11.2017 sei die damalige Situation aus ärztlicher Sicht beschrieben worden. Nach Ansicht des Finanzamtes seien weder in der Beschwerdeschrift noch in der Vorhaltsbeantwortung neue Tatsachen vorgebracht worden, welche die medizinische Notwendigkeit der konkreten Behandlung im gewählten Sanatorium notwendig gemacht hätten. Aus dem Gutachten würden

ersthaftige gesundheitliche Nachteile, welche ohne die konkrete – mit höheren Kosten einhergehenden – Behandlung eingetreten wären, nicht hervorgehen.

9) Im Vorlageantrag vom 05.03.2018 brachte der Bf vor, die Entscheidung des Finanzamtes widerspreche § 4 der Verordnung BGBI 1996/303, wonach Mehraufwendungen für Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen seien. Ein Reduktionsrecht des Finanzamtes bezüglich der nachgewiesenen Kosten der Heilbehandlung für Behinderte aus irgendeinem rechtlichen Grund sei nicht ersichtlich und widerspreche dem eindeutigen Wortlaut der Verordnung. Im besonderen habe die in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Erörterungen über die Zwangsläufigkeit der Krankheitskosten, die die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, mit dem besonderen Sachverhalt der *Kosten für die Heilbehandlung für Behinderte* nichts zu tun, wo die Verordnung offenkundig die „Zwangsläufigkeit“ der Belastung voraussetze. Daher gehe auch der Verweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu diesem Kriterium ins Leere, weil die betreffenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere VwGH 19.02.1992, GZ 87/14/0116 und VwGH vom 13.05.1986, GZ 85/14/0181, sich nicht mit Kosten der Heilbehandlung für Behinderte sondern mit Aufwendungen von nicht behinderten Steuerpflichtigen für die medizinische Betreuung beschäftigen würden. Nach dem angeführten Wortlaut der gegenständlichen Verordnung seien daher die Aufwendungen für Heilmassagen und die Kosten für die notwendige Bandscheibenoperation und den damit zusammenhängenden Rehabilitationsaufenthalt als „nachgewiesene Kosten der Heilbehandlung für Behinderte“ als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Aber selbst wenn man dieser Rechtsauffassung nicht folge, sei die Beschwerdevorentscheidung rechtswidrig, weil die medizinische Notwendigkeit der Operation im Sanatorium C am 10.03.2016 sowohl in der Beschwerde vom 10.04.2017 und ihren Beilagen als auch im besonderen in der ärztlichen Bestätigung des Facharztes für Neurochirurgie, Dr. Rochus G vom 21.11.2017 eingehend begründet worden sei. Dass diese Operation als eine unaufschiebbare Notoperation am folgenden Tag der Untersuchung im Sanatorium durchgeführt werden musste, habe sich aus dem Termindruck und der Terminplanung im Allgemeinen öffentlichen Krankenhaus/ Universitätsklinik ergeben, wonach eine sofortige Operation in diesem Krankenhaus ausgeschlossen gewesen sei. Welche ernsthaften gesundheitlichen Nachteile sich aus der danach notwendigen Verschiebung auf längere Zeit ergeben hätten, weise der Kurzarztbrief des Sanatoriums vom 10.03.2016 nach: Es habe eine Lähmung des Bewegungsapparates und eine massive Schmerzbelastung gedroht. Weder mit diesem Arztbrief, noch mit der ärztlichen Bestätigung setzt sich die Behörde in ihrer Bescheidbegründung inhaltlich auseinander, geschweige denn, dass sie den behandelnden Arzt als Auskunftsperson zu dieser entscheidenden Sachverhaltsannahme befragt hätte. Die Beschwerdevorentscheidung leide daher auch unter der Annahme, dass die Behörde im vorliegenden Fall die „Zwangsläufigkeit“ der medizinischen Behandlung

im Sanatorium gesondert zu prüfen habe, unter schwerwiegenden verfahrensrechtlichen Fehlern.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II) Sachverhalt:

- 1) Das Bundessozialamt bescheinigt dem Bf aufgrund des ärztlichen Sachverständigengutachtens vom 20.09.2009 einen Grad der Behinderung von 70%, wobei die bescheinigte Behinderung zu 60% auf eine fortgeschrittene, degenerative Erkrankung der Wirbelsäule über mehrere Segmente zurückzuführen ist. Daneben wird dem Bf in diesem Gutachten die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung bescheinigt.
- 2) Am 03.03.2016 hat der Bf den Facharzt für Neurochirurgie Dr. Rochus G in seiner Ordination aufgesucht, der schwerwiegende und schmerzhafte Probleme an der Wirbelsäule (Bandscheibenvorfälle mit Lähmungserscheinungen) festgestellt hat. Aufgrund des akuten Krankheitsbildes an der Wirbelsäule wurde der Bf noch am selben Tag im „L-Zentrum“ des Sanatoriums C stationär aufgenommen und bereits am nächsten Tag von Dr. Rochus G operiert. Der stationäre Aufenthalt im Sanatorium betrug 1 Woche. Die Kosten der Operation und des stationären Aufenthaltes betragen (abzüglich des leistungs- und diagnosebezogenen Pflichtteils der Sozialversicherung) 7.122,85 €, die Kosten der Kontrolluntersuchungen 61,62 €. In der Folge wurde dem Bf von der Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter (BVA) ein Anschlussheilverfahren im medizinischen Zentrum Bad W für die Dauer von 3 Wochen bewilligt. Für diesen Rehabilitationsaufenthalt hatte der Bf neben einem Selbstbehalt auch den hier strittigen Fahrkostenaufpreis für die 1. Klasse von 17,50 € und eine Aufzahlung von 420 € für die Einzelbenützung eines Doppelzimmers aus eigenen Mitteln zu bestreiten.
- 3) Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den seitens der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht übermittelten, oben in der Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens angeführten Unterlagen und den Angaben des Bf, die ein widerspruchsfreies und daher absolut stimmiges Gesamtbild der Krankheitssituation des Bf darlegen. Es gibt keinen erkennbaren Grund, die fachärztliche Aussage des behandelnden Arztes hinsichtlich der Notwendigkeit die Operation im Bereich der Wirbelsäule des Bf umgehend vorzunehmen, in Zweifel zu ziehen. Auch scheint es glaubhaft, dass eine sofortige Operation im Allgemeinen Krankenhaus/Universitätsklinik wegen der dortigen Terminplanung nicht möglich gewesen wäre und sich eine Verzögerung der Operation negativ auf den Gesundheitszustand (Lähmungen, Unbeweglichkeit, Schmerzen) des über 80-jährigen Bf ausgewirkt hätte.

III) Rechtliche Würdigung:

- 1) Als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind Belastungen abzugsfähig, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Diese finanzielle Belastung wird grundsätzlich unter Anwendung eines Selbstbehaltes berücksichtigt. Eine Ausnahme von dem in § 34 Abs. 4 EStG 1988 näher geregelten Selbstbehalt besteht in Abs. 6 leg.cit. ua für Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, wobei der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.
- 2) Nach der auf der Grundlage der Verordnungsermächtigungen in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 vom Bundesministers für Finanzen erlassen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. 1996/303, idF BGBI. II 2010/430 (kurz: Verordnung), können nach § 1 Abs. 2 und 3 der Verordnung, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt, neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988, die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung angeführten Mehraufwendungen geltend gemacht werden.
- 3) Nach § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Ein Selbstbehalt ist nicht abzuziehen.
- 4) Die in § 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen für Kosten der Heilbehandlung, sind nur dann ohne Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 und ohne Kürzung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 abzugsfähig, sofern sie mit der bescheinigten Behinderung im ursächlichen Zusammenhang stehen (vgl. Jakom/Vock, EStG 2017, § 35 Tz. 25; Doralt/Mayr/Herzog, EStG¹⁵, § 35 Tz. 9 und die dort angeführte Rechtsprechung, ua VwGH 18.05.1995, 93/15/0079).
- 5) Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der für den Bf bescheinigte Grad der Behinderung 70% beträgt und diese Behinderung zu 60% auf eine fortgeschrittene degenerative Erkrankung der Wirbelsäule zurückzuführen ist. Es ist daher unzweifelhaft, dass zwischen der bescheinigten Behinderung des Bf und den hier strittigen Kosten für die Bandscheibenoperation und Nachbetreuung ein ursächlicher Zusammenhang besteht.
- 6) Die vom Bf im Vorlageantrag vertretene Ansicht, wonach die belangte Behörde nicht berechtigt ist die Zwangsläufigkeit der Kosten einer Heilbehandlung zu prüfen, wenn diese Kosten mit einer Behinderung im Sinne des § 35 EStG im Zusammenhang stehen, weil die Verordnung die Zwangsläufigkeit voraussetze und daher nach § 4 der Verordnung Mehraufwendungen für Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung stets zu berücksichtigen seien, vermag das erkennende Gericht nicht zu teilen.

- 7) Nach § 34 EStG können Krankheitskosten bzw. Kosten der Heilbehandlung steuermindernd geltend gemacht werden, insoweit sie die dort normierten allgemeinen Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen erfüllen.
- 8) Auch § 35 EStG setzt voraus, dass der Bf im Zusammenhang mit seiner Behinderung außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG hat. Die Abzugsfähigkeit der in § 4 der Verordnung normierten Kosten der Heilbehandlung unterscheiden sich von der allgemeinen Berücksichtigung von Heilbehandlungskosten nach § 34 EStG lediglich darin, dass für diese Mehraufwendungen, soweit sie mit einer Behinderung in Zusammenhang stehen, nach § 34 Abs. 6 letzter Teilstrich EStG 1988 kein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Abzug zu bringen ist. Ob diese Kosten dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen und somit auch zwangsläufig erwachsen sind, ist nach der vom Verwaltungsgerichtshof zu § 34 EStG ergangenen Rechtsprechung zu den Krankheits- bzw. Heilbehandlungskosten zu beurteilen.
- 9) 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 tatsächliche Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen oder naher Angehöriger gelegen sein (vgl. VwGH 01.09. 2015, 2012/15/0117; VwGH 26.05.2010, 2007/13/0051).
- 10) Allerdings ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten der 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. Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können 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).
- 11) Im gegenständlichen Fall lässt sich allein aus dem unstrittigen zeitlichen Ablauf erkennen, dass es sich um eine Notoperation gehandelt hat, zumal der Bf noch am Tag des Aufsuchens seines Vertrauensarztes in seiner Ordination im L-Zentrum des Sanatoriums C aufgenommen und bereits am nächsten Tag operiert worden ist. Auch die dem Kurzarztbrief vom 10.03.2016 und der ärztlichen Bestätigung von Dr. Rochus G vom 21.11.2017 zu entnehmende ausgeprägte Schmerzproblematik und die Lähmungserscheinungen sind hinreichende triftige medizinische Gründe, die die sofortige Operation im Sanatorium für geboten erscheinen ließen. Der Umstand, dass der Bf schon seit vielen Jahren wegen seiner schweren Wirbelsäulenerkrankung bei Dr. Rochus G – einen anerkannten Facharzt für Neurochirurgie – in Behandlung ist und er ihn auch schon im Jahr 2012 wegen dieser Erkrankung operiert hat, lässt es auch für

gerechtfertigt erscheinen, dass der Bf auch bei der gegenständlichen, akuten Erkrankung den Arzt seines Vertrauens aufgesucht hat und dieser ihn in jenem Sanatorium stationär aufgenommen hat, in dem er seine Patienten operiert.

12) Die Kosten für die Operation und die Unterbringung im L-Zentrum des Sanatoriums C sind dem Bf damit zwangsläufig erwachsen. Diese hier strittigen Kosten von 7.122,85 €, aber auch die Arzthonorare (nach Abzug des Kostenersatzes der BVA) von 61,62 € für die beiden postoperativen Kontrollen, sind daher als Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung (ohne Selbstbehalt) anzusehen. Ebenso sind die zusätzlichen Kosten von 17 € für die Zugfahrt 1. Klasse mit der ÖBB nach Bad W ins Rehabilitationszentrum als außergewöhnliche Belastung nach § 4 der Verordnung anzuerkennen. Zum einen ist dem Bf, der bereits über 80 Jahre alt ist, vom Bundessozialamt die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlichen Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung bescheinigt worden und zum anderen wird vom behandelnden Arzt glaubhaft bestätigt, dass für die durchaus lange Zugfahrt die Benützung der 1. Klasse wegen des postoperativ geschwächten Gesundheitsstatus des Bf erforderlich war. Abgesehen davon haben sich für die Benützung der 1. Klasse gegenüber dem Normaltarif der 2. Klasse keine Mehrkosten ergeben, zumal der Bf aufgrund einer Vorteilscard einen günstigen Tarif in Anspruch nehmen konnte.

13) Anders verhält es sich mit der Aufzahlung von 420 € für die Einzelbenützung eines Doppelzimmers im medizinischen Zentrum in Bad W. Es ist zwar loblich, dass der Bf, der nach der ärztlichen Bestätigung von Dr. Rochus G an einer schweren Prostatahyperplasie leidet und deshalb nächtens häufiger das WC aufsuchen muss und aufgrund eines chronischen Bronchitis oft auftretender Hustenanfälle hat, aus Rücksichtnahme wegen einer dadurch möglichen Störungen eines Zimmergenossen in der Nacht, ein Einzelzimmer in Anspruch genommen hat, Kosten denen sich der Bf nicht entziehen konnte und die ihm daher zwangsläufig erwachsen sind, können darin jedoch nicht erblickt werden. Abgesehen davon besteht zwischen der bescheinigten Behinderung wegen der Erkrankung der Wirbelsäule und Prostatahyperplasie kein ursächlicher Zusammenhang, sodass auch aus diesem Grund ein Abzug dieser Kosten ohne Selbstbehalt nicht in Frage käme.

14) Bei einem Krankenhausaufenthalt und ebenso bei einem Rehabilitationsaufenthalt ist überdies eine Haushaltsersparnis in Abzug zu bringen (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 Krankenaufenthalt 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 €.

15) Im gegebenen Fall sind daher die als außergewöhnliche Belastung anerkannten Kosten im Sanatorium für 7 Aufenthaltstage und der Selbstbehalt für den 21-tägigen Aufenthalt im medizinischen Zentrum in Bad W um 146,44 € (5,23 € x 28) zu kürzen.

16) Die Höhe der außergewöhnlichen Belastung nach § 4 der Verordnung errechnet sich somit wie folgt:

agB laut BVE:	2.208,21 €
Sanatorium C	7.122,85 €
Honorar Dr. G	61,62 €
Aufpreis ÖBB 1. Klasse	17,50 €
- Haushaltsersparnis	-146,44 €
agB lt. Erkenntnis	9.263,74 €

IV) 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 VwGH ausreichend beantwortet. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht zu beurteilen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. Mai 2018