

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin_Adresse über die Beschwerde vom 30. August 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt_A vom 23. August 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerde vorentscheidung (betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015) vom 2. November 2016 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:

I.1.) Die Abgabepflichtige beehrte in ihrer am 28. Februar 2016 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 ua. die steuerliche Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen. Über Vorhalt des Finanzamtes_A vom 20. Juli 2016 reichte die Steuerpflichtige mehrere Rechnungen verschiedenster Ärzte sowie des Krankenhauses_A (über 12.523,82 €) sowie einen Kontobeleg betreffend Krankenhaus_B nach.

Das Finanzamt_A versagte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 (mit Ausfertigungsdatum 23. August 2016) den Aufwendungen betreffend die "Rechnung Krankenhausanstalt_A" die steuerliche Anerkennung, da nicht nachvollziehbar sei, um welche Art der Kosten es sich handle.

I.2.) In der hiergegen fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 30. August 2016 führte die Abgabepflichtige unter Verweis auf die Leistungsbeschreibungen des Krankenhauses_A (Pflegegebühren, Arzthonorare, Leistungsaufstellung) vom 11. Juni 2015 aus, bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung sei die außergewöhnliche Belastung im Betrag von 12.523,82 € nicht berücksichtigt worden ("überfällige, notwendige Knieoperation Krankenhausanstalt_A, Osteoporose").

Das Finanzamt_A gab der Beschwerde in der Beschwerdeverentscheidung vom 2. November 2016 dahingehend Folge, als dass Aufwendungen über 4.840,28 € als außergewöhnliche Belastung qualifiziert wurden. Zu den im Übrigen geltend gemachten Aufzahlungskosten Sonderklasse (7.893,49 €) führte die Abgabenbehörde aus, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgen würden. Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über eine bestimmte medizinische Behandlung sowie allgemeine Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierten medizinischen Betreuung seien noch keine triftigen medizinischen Gründe. Da keine medizinischen Gründe den Aufenthalt im Krankenhausanstalt_A untermauert hätten, könnten die Aufzahlungskosten der Sonderklasse nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

I.3.) Die Beschwerdeführerin stellte mit (undatiertem) Schreiben, eingelangt beim Finanzamt_A am 9. November 2016, fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte unter Beilage eines Schreibens von Arzt_A vom 7. November 2016, eines DEXA-Befundes vom 8. Juli 2015 sowie eines Arztbriefes von Arzt_B vom 28. Mai 2015 ergänzend aus, es sei bei ihr eine fortgeschrittene Osteoporose (Frakturrisiko Hoch, Abnahme der Knochendichte um 6,4%) diagnostiziert worden. Diese Diagnose belege die starken Schmerzen, mit denen der Alltag zu bewältigen gewesen wäre. Die Situation sei durch die im 2. Stock gelegene Wohnung, die nur über Stiegen erreichbar sei, verschärft worden. Die Abgabepflichtige habe seit einigen Jahren einen Herzschrittmacher, nehme dazu blutverdünnende Medikamente; das Risiko von Wechselwirkungen mit zusätzlichen Schmerzmitteln sei ihr in der gegenwärtigen Situation zu hoch. Zum behandelnden Arzt Arzt_B bestehe ein besonderes Vertrauensverhältnis. Die mehrmonatigen Wartezeiten an öffentlichen Krankenhäusern in Kombination mit den obig angeführten Punkten (akute Schmerzen, Wohnung im zweiten Stock) hätten ihren Alltag sowie den Alltag ihres Ehegattens (geb. 1941) und der Kinder im Hinblick auf Lebensqualität massiv eingeschränkt und wären zu einer erheblichen Belastung geworden. Diese Faktoren würden die Dringlichkeit der Operation darlegen und somit belegen, dass es sich nicht um „bloße Wünsche und Vorstellungen“ ihrerseits gehandelt habe. Man könne ihr glauben, dass sie herzlich gerne auf diese Operation verzichtet hätte.

I.4.) Das Bundesfinanzgericht teilte der Abgabepflichtigen mit Schreiben vom 8. Februar 2017 mit, den vorliegenden Beschwerdeausführungen sowie den ärztlichen Bestätigungen könnten keine triftigen medizinische Gründe für eine Behandlung in der Sonderklasse entnommen werden, weshalb der Beschwerdeführerin die Gelegenheit eingeräumt werde, etwaige medizinische Gründe für eine Behandlung in der Sonderklasse detailliert darzulegen und diese durch Beilage zweckdienlicher Unterlagen (ua. in Form einer Bestätigung eines Arztes) zu belegen.

In der persönlichen Vorsprache vom 20. Februar 2017 wiederholte die Abgabepflichtige ihr Beschwerdevorbringen und reichte ein Schreiben von Arzt_B vom 13. Februar 2017 nach.

II. Sachverhalt und Beweiswürdigung:

II.1.) Die Abgabepflichtige ist an einer fortgeschrittenen Osteoporose (Frakturrisiko Hoch, Abnahme der Knochendichte um 6,4%) erkrankt.

Am 21. Mai 2015 wurde die Beschwerdeführerin von Arzt_B im Krankenhausanstalt_A im rechten Knie operiert (Implantat einer Prothese im rechten Kniegelenk). Das Krankenhausanstalt_A stellte der Abgabepflichtigen mit Rechnung vom 11. Juni 2015 für den Aufenthalt (20. Mai bis 28. Mai 2015) "Aufzahlungskosten Sonderklasse" im Betrag von 7.893,49 € sowie - im Namen und für fremde Rechnung - Arzthonorare für Arzt_B und Arzt_C im Betrag von 4.630,33 €, sohin im Gesamtbetrag von 12.523,82 € in Rechnung. Der Abgabepflichtigen erwachsen im Übrigen im Jahr 2015 Krankheitskosten - nach Abzug der Kostenersätze der Gebietskrankenkasse und der Haushaltersparnis bei Krankenhausaufenthalten - im Gesamtbetrag von 209,95 € (Honorarnoten von Arzt_D, Arzt_E und Arzt_F sowie Zahlungsbeleg betreffend Krankenhaus_B).

II.2.) Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem unstrittigen (vom Finanzamt_A) unwidersprochenen Beschwerdevorbringen sowie aus den vorgelegten Rechnungen des Krankenhauses_A vom 11. Juni 2015, Rechnungszahl_1 (Pflegegebühren, Arzthonorare, Leistungsaufstellung), von Arzt_D vom 4. März und 4. Mai 2015, von Arzt_E vom 5. Mai 2015, von Arzt_F vom 23. November 2015, einer Bankübernahmebestätigung vom 3. Juli 2015, dem Schreiben von Arzt_A vom 7. November 2016, eines DEXA-Befundes vom 8. Juli 2015 sowie den Schriftsätzen von Arzt_B vom 28. Mai 2015 und 13. Februar 2017.

III. Rechtslage:

Bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2)
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3)
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2 leg.cit.). Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3 leg.cit.). Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einem vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4 leg.cit.).

Voraussetzung ist, dass sämtliche Merkmale des § 34 EStG kumulativ gegeben sind (VwGH 5.6.2003, 99/15/0111; Jakom/Vock, EStG, 2016, § 34 Rz. 5).

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich (VwGH 21.9.1956, 349/56), sie erwachsen aus tatsächlichen (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109) bzw. bei Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG). Die Kosten müssen mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung typischerweise verbunden sein (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109); es genügt jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen (UFS 18.6.2009, RV/1317-L/07), dh zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden (Jakom/Vock, EStG, 2016, § 34 Rz. 90 Stichwort "Krankheitskosten").

Die beiden grundsätzlichen höchstgerichtlichen Erkenntnisse VwGH 4.3.1986, 85/14/0149, und VwGH 13.5.1986, 85/14/0181, befassen sich mit der Frage, ob bei pflichtversicherten Steuerpflichtigen höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen noch zwangsläufig erwachsen. Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Frage bejaht, sofern solche Aufwendungen aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, § 34 Einzelfälle "Krankheitskosten"; Jakom/Vock, EStG, 2016, § 34 Rz. 90, Stichwort „Krankheitskosten“). Diese Rechtsprechung ist auf Sonderklassegebühren uneingeschränkt anzuwenden, da durch den Entschluss eines Steuerpflichtigen, sich nicht in der allgemeinen Gebührenklasse eines Krankenhauses behandeln zu lassen, wesentlich höhere Kosten entstehen, welche eben nur in medizinisch begründeten Ausnahmefällen als zwangsläufig entstanden angesehen werden können.

Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Wenn triftige medizinische Gründe den Aufenthalt in einem bestimmten Spital geboten erscheinen

lassen, müssen nicht auch unbedingt die Kosten der Sonderklasse als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Die Beweislast hierfür trifft stets den Steuerpflichtigen.

IV. Erwägungen:

IV.1.) Das Finanzamt_A hat in der Beschwerdevorentscheidung vom 2. November 2016 die von den behandelnden Ärzten Arzt_D (Honorarnoten vom 4. März und 4. Mai 2015), Arzt_E (Honorarnote vom 5. Mai 2015) und Arzt_F (Honorarnote vom 23. November 2015) sowie vom Krankenhausanstalt_A für die Ärzte Arzt_B und Arzt_C (Rechnung vom 11. Juni 2015) und vom Krankenhaus_B der Abgabepflichtigen in Rechnung gestellten Leistungshonorare - nach Abzug der Krankenkassenvergütungen und der Haushaltsersparnis bei stationären Aufenthalt - als Krankheitskosten im Gesamtbetrag von 4.840,28 € anerkannt und dementsprechend als außergewöhnliche Belastung qualifiziert. Diese stehen somit außer Streit.

Das Bundesfinanzgericht erhebt hiergegen keine Bedenken und schließt sich dieser Rechtsansicht an.

Strittig ist im vorliegenden Fall somit lediglich, ob die der Abgabepflichtigen für eine Behandlung in der Sonderklasse vom Krankenhausanstalt_A verrechneten Aufwendungen ("Aufzahlungskosten Sonderklasse" für Aufenthalt vom 20. bis 28. Mai 2015 in Höhe von 7.893,49 €) Krankheitskosten darstellen und damit steuerlich als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind oder nicht.

IV.2.) Im gegebenen Fall bedarf es unter Verweis auf die vorliegenden Schreiben der behandelnden Ärzte keiner näheren Ausführungen, dass die streitgegenständliche Operation am rechten Knie jedenfalls medizinisch indiziert erfolgt ist. Die Aufwendungen für die behandelnden Ärzte wurden dementsprechend auch als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Streitwesentlich ist aber vielmehr, ob für die gegenständlichen Behandlungen der Abgabepflichtigen auch triftige medizinische Gründe vorgelegen sind, die Sonderklasse (gegenüber der allgemeinen Gebührenklasse) in Anspruch zu nehmen.

Wendet man nun die von der Rechtsprechung und Lehre herausgearbeiteten Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, so folgt daraus, dass der Abgabepflichtigen der Nachweis des Vorliegens von triftigen medizinischen Gründen für die Inanspruchnahme der Sonderklasse im Sinne der oben angeführten Judikatur nicht gelungen ist.

Den von der Abgabepflichtigen vorgelegten Unterlagen kann kein entsprechendes Vorbringen entnommen werden, dass eine Durchführung einer medizinischen Betreuung außerhalb der Sonderklasse zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen geführt hätte. Die Schreiben von Arzt_A und Arzt_B sowie der DEXA-Befund bestätigen die Notwendigkeit der Operation am Kniegelenk, jedoch ist diesen Schreiben kein Hinweis zu entnehmen, dass eine Behandlung außerhalb der Sonderklasse bei der Beschwerdeführerin zu einem sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteil geführt hätte. Arzt_B führt in seinem Schreiben vom 13. Februar 2017 vielmehr selbst aus, dass eine adäquate Versorgung des Kniegelenks auch in einem öffentlichen Spital wie an der Universitätsklinik Innsbruck oder auch anderen Krankenhäusern möglich gewesen wäre.

IV.3.) Im Wesentlichen beschränkt sich das Vorbringen der Abgabepflichtigen darauf, dass der Grund für eine Operation im Krankenhausanstalt_A und somit für die Inanspruchnahme der Sonderklasse darin gelegen wäre, zeitlich früher einen Operationstermin zu bekommen. Die starken Schmerzen verbunden mit einer eingeschränkten Mobilität sowie die im zweiten Stock gelegene Wohnung hätten kein längeres Zuwarten mehr zumutbar gemacht.

Die ärztliche Empfehlung eines ehestmöglichen Behandlungsbeginnes begründet keinen triftigen medizinischen Grund für die von der Beschwerdeführerin in Anspruch genommene Sonderklasse. Bei Patienten oder Patientinnen der Sonderklasse handelt es sich um keine solchen, die eine bessere medizinische Behandlung genießen. Vielmehr liegen die Vorzüge der Sonderklasse beispielhaft darin, ein Zimmer mit geringerer Bettenanzahl mit höherem Wohnkomfort in Anspruch nehmen zu können, sowie eine größere Auswahl an Menüs, freie Arztwahl, erweiterte Besuchszeiten usw. zur Verfügung zu haben. Die Sonderklasse dient demnach keinesfalls dazu, im medizinischen Bereich eine Zweiklassengesellschaft zu schaffen. Dazu wird auf § 16 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (KAKuG) verwiesen, wonach für die ärztliche Behandlung von Patienten und Patientinnen in einer Krankenanstalt ausschließlich der Gesundheitszustand maßgeblich ist. Die Aufnahme in die Sonderklasse darf hingegen an der ärztlichen Behandlung nichts ändern. In der medizinischen Versorgung ergibt sich somit zwischen den Patienten der Sonderklasse und denjenigen der allgemeinen Krankenversicherung keine Unterscheidung; lediglich die Ausstattung der Unterbringung und die Verpflegung dürfen nach dem KAKuG in der Sonderklasse besser sein als in der Allgemeinen Klasse. Die Sonderbehandlung erfolgt somit immer im Umfeld des Krankenhausaufenthaltes (siehe BFG 22.6.2015, RV/5101370/2012, und die hierin zitierte Judikatur).

Nicht jeder gesundheitliche Nachteil (wie etwa die von der Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde angeführten Schmerzen und eingeschränkte Mobilität verbunden mit einer mehrmonatigen Wartezeit für eine Operation) kann dazu führen, höhere Aufwendungen als solche, die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckt sind, beim Steuerpflichtigen als zwangsläufig erwachsen anzusehen; es muss sich vielmehr um erhebliche gesundheitliche Nachteile handeln, die ohne die teurere Behandlung zu erwarten wären. Im vorliegenden Fall ist nach dem Beschwerdevorbringen nicht erwiesen, dass die Abgabepflichtige ernsthafte gesundheitliche Nachteile erlitten hätte, wenn sie sich nicht für eine Behandlung in der Sonderklasse entschieden hätte. Die Beweislast, dass sämtliche Voraussetzungen für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung vorliegen, obliegt jedoch stets dem Steuerpflichtigen (siehe BFG 9.7.2015, RV/5101381/2014).

Ergänzend wird hierzu bemerkt, dass das Beschwerdevorbringen, eine Operation an einem öffentlichen Krankenhaus hätte mehrmonatige Wartezeit bedeutet, im konkreten Einzelfall auch nicht belegt, sondern lediglich auf nicht näher dargelegte Erfahrungswerte verwiesen wurde. Nach § 16 KAKuG ist bei der Behandlung von Patienten und

Patientinnen in einem Spital (und somit auch die Anberaumung von Operationsterminen) ausschließlich auf den Gesundheitszustand abzustellen.

IV.4.) Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass die vorgelegten Unterlagen zwar die Notwendigkeit der durchgeführten Operation bestätigen, diesen jedoch kein Hinweis zu entnehmen ist, dass eine Behandlung außerhalb der Sonderklasse bei der Beschwerdeführerin zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen geführt hätte. Eine Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen der Abgabepflichtigen in Höhe von 7.893,49 € als außergewöhnliche Belastung ist somit nicht zulässig, weil die Zwangsläufigkeit der Belastung im Sinne der oben zitierten gesetzlichen Bestimmung und der dazu ergangenen Rechtsprechung nicht gegeben ist.

IV.5.) Die außergewöhnlichen Belastungen der Abgabepflichtigen des Jahres 2015 betragen sohin 4.840,28 € (siehe Punkt IV.1.) der Entscheidung).

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2015 ergibt sich aus der Beschwerdeentscheidung für das Jahr 2015 (mit Ausfertigungsdatum 2. November 2016), welche als Teil des Spruches Bestandteil dieser Entscheidung wird.

V. Unzulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Beurteilung von Aufwendungen für eine Behandlung in der Sonderklasse als außergewöhnliche Belastung, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Februar 2017