

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache E., gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 15. Mai 2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Ablauf des Verwaltungsgeschehens

Der Abgabepflichtige bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Pensionsversicherungsanstalt.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 wurden 9.897,26 € als Krankheitskosten geltend gemacht. Infolge eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes wurde eine Aufstellung der Krankheitskosten in Höhe von 9.708,92 € samt Rechnungen mit Zahlungsanweisungen und Bestätigungen über Kostenerstattungen vorgelegt.

Von diesem Betrag wurden im Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 15. Mai 2014 Zahnarzt- und Medikamentenkosten in Höhe von insgesamt 1.510,50 € anerkannt.

Diese als außergewöhnliche Belastung berücksichtigten Aufwendungen haben aber den Selbstbehalt nicht überstiegen. Nicht berücksichtigt wurden Krankenhausgebühren in Höhe von 208,32 € die bereits im Jahr 2012 bezahlt wurden, sowie Kosten für eine Handoperation (3.798,75 €) und eine Hüftoperation (4.191,35 €).

In der Beschwerde vom 16. Juni 2014 wurde die Anerkennung aller als außergewöhnliche Belastung angeführten Aufwendungen beantragt. Begründet wurde die Beschwerde mit der Zwangsläufigkeit der Sonderklassegebühren. Es seien ausschließlich medizinische Gründe vorgelegen. Der Beschwerdeführer (Bf.) habe die Sonderklasse aus Kostengründen nur für den Operationstermin in Anspruch genommen. Aus persönlicher Befindlichkeit hätte sich der Bf. schon auf Grund seiner Pensionshöhe diese Aufwendungen nicht leisten können.

Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit wurde ein Schreiben des Orthopäden vom 03. Juni 2014 beigelegt, aus welchem im Wesentlichen hervorgeht, dass der Bf. im ersten Halbjahr 2013 wegen heftiger Hüftgelenksbeschwerden bei ihm in Behandlung gewesen sei, aus orthopädischer Sicht die Implantation einer HTEP die einzige erfolgversprechende Therapie gewesen sei, die Wartezeit auf der allgemeinen Gebührenklasse etwa 12 Monate betragen würde und dies dem Bf. nicht zumutbar gewesen wäre. Infolge der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 14. Juli 2014 wurde am 06. August 2014 ein Vorlageantrag eingebracht, in welchem erneut auf das Schreiben des Orthopäden verwiesen wurde.

Das am 3. Juni 2014 verfasste Schreiben des Orthopäden lautet:

*Der Patient stand im ersten Halbjahr 2013 bei uns wegen heftigen Hüftgelenksbeschwerden in Behandlung. Es wurden immer wieder intraartikuläre Injektionen durchgeführt, welche jedoch zunehmend weniger Wirkung zeigten. Die Gehleistung und die Gehstrecke waren hochgradig eingeschränkt. Der Patient war wegen der bestehenden Beschwerden nahezu gehunfähig, auch die Einnahme von Schmerzmitteln brachte keine Verbesserung der Beschwerden. Es war daher aus orthopädischer Sicht die Implantation einer HTEP die einzige erfolgsversprechende Therapie. Der Patient ist nicht zusatzversichert, weshalb die Wartezeiten auf der allgemeinen Gebührenklasse etwa 12 Monate betragen. Diese Wartezeit war dem Patienten wegen der starken Schmerzen nicht zumutbar. Nach Rücksprache mit der orthopädischen Ambulanz am KH war lediglich ein früherer Eingriff auf der Sonderklasse möglich. Der Patient ist jedoch nicht zusatzversichert, weshalb die Kosten selbst getragen werden mussten. Der Patient hätte jedenfalls eine 12 monatige Wartezeit nicht ausgehalten.*

Die Beschwerde wurde am 16. September 2014 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

#### *Über die Beschwerde wurde erwogen:*

Das BFG legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Der Bf. musste sich im Jahr 2013 einer Operation der linken Hüfte unterziehen. Für die Sonderklassebehandlung wurden 4.191,35 € als Aufwendungen geltend gemacht. Für ebenfalls im Jahr 2013 durchgeführte Handoperationen fielen Aufwendungen in Höhe von 3.798,75 € an.

Streit zwischen den Parteien besteht darüber, ob diese geltend gemachten Beträge im Jahr 2013 als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind oder nicht.

#### Rechtslage

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§

18 EStG) 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.

Außergewöhnlich ist die Belastung gemäß § 34 Abs. 2 EStG dann, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

### Erwägungen

Mit der Frage, ob bei pflichtversicherten Steuerpflichtigen höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen noch zwangsläufig erwachsen, befassen sich die beiden grundsätzlichen höchstgerichtlichen Erkenntnisse VwGH 4.3.1986, 85/14/0149, und VwGH 13.5.1986, 85/14/0181. Der VwGH 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" sowie Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 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. Die Beweislast hiefür trifft stets den Steuerpflichtigen.

Es bedarf keiner näheren Ausführungen, dass jedenfalls medizinische Gründe für die Durchführung der Hüftoperation vorgelegen sind; dies ergibt sich unzweifelhaft aus dem übermittelten Arztbericht. Hinsichtlich der Handoperationen wurden außer Kostenbestätigungen der OÖGKK keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Streitwesentlich ist aber vielmehr, ob für die gegenständlichen Behandlungen des Bf. auch triftige

medizinische Gründe vorgelegen sind, die Sonderklasse (gegenüber der allgemeinen Gebührenklasse) in Anspruch zu nehmen.

Wendet man nun diese von Rechtsprechung und Lehre herausgearbeiteten Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, so folgt daraus, dass nach Auffassung des BFG dem Bf. der Nachweis des Vorliegens von triftigen medizinischen Gründen für die Inanspruchnahme der Sonderklasse im Sinne der oa. Judikatur nicht gelungen ist:

Aus der vom Bf. rd. ein Jahr nach Behandlungsbeginn erstellten ärztlichen Bestätigung ist im Wesentlichen zu entnehmen, dass der Bf. nahezu gehunfähig war und eine längere Wartezeit wegen der Schmerzen unzumutbar war. Nach einer Rücksprache des Orthopäden mit dem KH hätte die Wartezeit für die Operation etwa 12 Monate betragen. Um einen früheren Operationstermin zu erlangen hätte der Patient die Sonderklasse in Anspruch genommen.

Vom BFG wird dazu angemerkt, dass es sich bei Patienten oder Patientinnen der Sonderklasse um keine solchen handelt, 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. Unabhängig davon, dass der Einwand des Bf. – nämlich, dass er im Rahmen der allgemeinen Krankenversicherung erst etwa 12 Monate später einen Operationstermin bekommen hätte - in den vorgelegten Unterlagen [außer dem ärztlichen Vorbringen über ein Jahr nach der Operation] nicht näher dokumentiert wurde, ist in diesem Zusammenhang auf die Bestimmungen des § 16 KAKuG (Krankenanstalts- und Kuranstaltengesetz) zu verweisen. Der zuletzt genannten gesetzlichen Regelung ist zu entnehmen, dass für die Behandlung von Patienten und Patientinnen in einem Spital ausschließlich der Gesundheitszustand heranzuziehen ist. In der medizinischen Versorgung ergibt sich somit keine Unterscheidung zwischen Patienten der Sonderklasse und denjenigen der allgemeinen Krankenversicherung (vgl. auch UFS, RV/1386-L/07 u. BFG, RV/7100517/2014).

Die OÖGKK bezahlt nicht die Mehrkosten, die durch den Aufenthalt in der Sonderklasse eines öffentlichen Krankenhauses anfallen. Bei der medizinischen Behandlung darf es keinen Unterschied zwischen der allgemeinen Gebührenklasse und der Sonderklasse geben. Dies gilt auch für die Vergabe von Operationsterminen (Quelle: OÖ GKK Forum Gesundheit, Spitalsaufenthalt; <https://www.ooegkk.at>).

Auch lässt sich aus der vom Bf. vorgelegten ärztlichen Bestätigung kein expliziter Hinweis entnehmen, dass die Durchführung einer medizinischen Betreuung außerhalb der Sonderklasse zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen geführt hätte. Jedenfalls begründet die vorgelegte ärztliche Bescheinigung, in der bezüglich der festgestellten Erkrankung des Bf. ein ehestmöglicher Behandlungsbeginn ausgesprochen wird, keinen triftigen medizinischen Grund für die vom Bf. in Anspruch genommene Sonderklasse.

Anders ausgedrückt, führt nicht jeder gesundheitliche Nachteil (wie etwa die vom Bf. in seiner Beschwerde angeführten anhaltenden Schmerzen und eingeschränkte Mobilität verbunden mit einer avisierten 12 monatigen Wartezeit für eine Operation) dazu, 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. Für das BFG ist entscheidend, dass es nicht erwiesen ist, dass der Bf. ernsthafte gesundheitliche Nachteile erlitten hätte, wenn er sich nicht für eine Behandlung in der Sonderklasse entschieden hätte. Die Beweislast, dass sämtliche Voraussetzungen für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung vorliegen, obliegt stets dem Steuerpflichtigen.

Hinsichtlich der Operationen am Handgelenk liegen dem BFG überhaupt keine Beweismittel vor, dass eine Behandlung aus triftigen Gründen in einer Tagesklinik (bzw. durch Ärzte ohne Kassenvertrag) medizinisch geboten war.

Da gegenständlich das Element triftiger medizinischer Gründe für die Behandlung in der Sonderklasse nicht nachgewiesen werden konnte, fehlt es im anhängigen Verfahren nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 1 und 3 EStG den vom Bf. in diesem Zusammenhang getätigten Aufwendungen an der Zwangsläufigkeit, weshalb die von ihm geltend gemachten Kosten für Handoperationen in Höhe von 3.798,75 € und eine Hüftoperation in Höhe von 4.191,35 € nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind. Es ist nicht Sinn und Zweck der Bestimmungen des § 34 EStG die verfahrensabhängigen Aufwendungen mit einer Ermäßigung der Einkommensteuer zu berücksichtigen und in einem solchen Fall die Steuerlast der Allgemeinheit zu überbürden.

Zu den Beschwerdeeinwendungen, dass die Verwaltungspraxis (Lohnsteuerrichtlinien) eine Anerkennung von Aufwendungen in der Sonderklasse durchaus zulässt, ist zu entgegnen, dass mangels Aufzeigen erheblicher gesundheitlicher Nachteile, die ohne die teurere Behandlung zu erwarten gewesen wären, im streitgegenständlichen Fall ein wichtiges Kriterium für eine steuerliche Berücksichtigung fehlte.

Für die zeitliche Zurechnung einer außergewöhnlichen Belastung ist das Abflussprinzip nach § 19 EStG maßgeblich. Das Finanzamt hat daher zu Recht die außerhalb des Kalenderjahres 2013 bezahlten Aufwendungen von vorne herein ausgeschieden.

#### Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 BFG orientierte sich bei

der zu lösenden Rechtsfrage, ob Sonderklassegebühren als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 abgezogen werden können, an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181), wonach diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigt werden müssen. Die Entscheidung hing im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab (Beweiswürdigung hinsichtlich der Frage, ob beim Bf. eine Behandlung außerhalb der Sonderklasse zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen geführt hätte). Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 9. Juli 2015