

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache BFAdr, über die Beschwerde vom 26.02.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt 1 vom 18.02.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem im Anhang zu diesem Erkenntnis beigefügten Berechnungsblatt 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:

Mit Erstbescheid vom 18.02.2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 setzte das Finanzamt Einkommensteuer iHv. EUR -2.340,- (Gutschrift) fest. Im Bescheid wurden *"Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen"* iHv. EUR 4.147,91 erklärungsgemäß berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 26.02.2014 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde und ersuchte um Berücksichtigung des entrichteten Kirchenbeitrages iHv. EUR 189,12.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.05.2014 gab die belangte Behörde dem Begehren hinsichtlich des Kirchenbeitrages iHv. EUR 189,12 statt, änderte jedoch den Erstbescheid vom 18.02.2014 dahingehend ab, als sie die als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung anerkannten Zahnarztkosten iHv. EUR 1.086,60 nur noch als außergewöhnliche Belastungen unter Anwendung des Selbstbehaltes gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigte. Auch die unter *"Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen"* im Erstbescheid

anerkannten Aufwendungen wurden insofern abgeändert als nur noch Kosten iHv. EUR 2.445,21 anerkannt wurden.

In der Begründung zur Beschwerdeverentscheidung führte die belangte Behörde Folgendes aus:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.537,84 € nicht übersteigen. Die beantragten Zahnarztkosten sind unter Kennzahl 730 abzugsfähig, da es sich nicht um Ausgaben handelt, die im Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung stehen. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind jedoch Aufwendung für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Aufwendungen für z.B. Pharma Kapseln, div. Tee, Zinktabletten, Pflegeschäum, Haarkapseln, etc. sind nichtabzugsfähige Aufwendungen, da diese Präparate nicht zur Heilung einer bestimmten Krankheit eingesetzt werden."

Mit Schreiben vom 05.06.2014 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte zusätzlich zur Beschwerde Folgendes aus:

"Ich hatte 2006 eine Krebserkrankung und fast sechs Jahre dauernde, zum Teil stark belastende Therapien. Diese Therapien haben Schäden hinterlassen, vor allem an Gelenken und Zähnen, sie haben aber auch zu Mangelerscheinungen geführt. Wenn für den durchschnittlichen Menschen ein Vitaminpräparat etwas zur Vorbeugung ist, brauche ich es als Therapie gegen die Schäden der Therapien. Ich ersuche Sie daher, folgende Ausgaben zu berücksichtigen:

Zahnarztkosten: 1010€

Pharma Kapseln: 273.40€

Zinktabletten: 53,64€

Anbei: Attest meiner Ärztin"

Die Beschwerdeführerin legte dem Vorlageantrag ein Attest bei, in dem eine Mikroimmuntherapie aufgrund der durchgeführten Chemotherapie mittels Verschreibung des Medikamentes Pharma ärztlich verordnet wurde. Betreffend der Zahnarztkosten wird eine notwendige Behandlung der durch die Chemotherapie geschädigte Zahnschubstanz, des Parodontal-Gewebes und des Zahnhalteapparates ärztlich verschrieben.

Mit Schreiben vom 03.07.2014 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht findet sich die folgende Stellungnahme:

"Die in KZ 476 als zusätzliche Kosten aufgrund einer Behinderung geltend gemachten Aufwendungen iHv 4.147,91 € wurden nur zT anerkannt. Zahnarztkosten iHv 1.086,16 € in KZ 730 als AgB gewährt Apothekenrechnungen (Details siehe Begründung BVE)

iHv 616,54 € wurden nicht anerkannt, da diese Aufwendungen üblicherweise nicht zur Heilbehandlung sondern zur Vorbeugung bzw Erhaltung der Gesundheit eingesetzt werden."

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde ein Aktenvermerk der belangten Behörde vom 09.09.2013 mit dem folgenden Wortlaut ausgehoben: "(...) *lt. Bescheid des BSA vom 6.7.2011 ab 1.6.2011 40 % Behinderung (Zustand nach Brustkrebs links, (...)*"

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im konkreten Fall ist strittig, ob die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kosten für Zahnarztbehandlung, Immuntherapie und Zinkeinnahme außergewöhnliche Belastungen darstellen und diese in Zusammenhang mit ihrer Behinderung, der diagnostizierten Krebserkrankung, stehen.

II. Rechtslage:

§ 34 EStG 1988 bestimmt:

"(1) Bei der Ermittlung der Einkommen (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen haben:

- 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 oder Sonderausgaben sein.*

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, wenn sie höher ist als jene, die die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung berücksichtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

höchstens 7.300 Euro 6%

mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8%

mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10%

mehr als 36.400 Euro 12% (...)

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

–Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

–Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

–Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.

–Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

–Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

–Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, 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."

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung Außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung Außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, liegt eine Behinderung dann vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

§ 4 der Verordnung Außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, bestimmt:

"Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

III. Sachverhaltsfeststellungen und Würdigung:

Die Beschwerdeführerin hat eine diagnostizierte Krebserkrankung und daraus eine erhebliche, körperliche Behinderung im Ausmaß von vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen - Sozialministeriumservice (früher Bundessozialamt) bescheidmäßig festgestellten 40% des Grades der Behinderung.

Aus dem von der Beschwerdeführerin im Anhang zum Vorlageantrag vorgelegten ärztlichen Attest ergibt sich, dass die durchgeführte Zahnbehandlung aufgrund der

Chemotherapie, die als Heilbehandlung bei einer Krebserkrankung durchgeführt wird, erfolgte. Weiters ist dem ärztlichen Attest zu entnehmen, dass eine Mikroimmuntherapie aufgrund von Beeinträchtigungen aus der durchgeführten Chemotherapie verordnet wurde.

IV. Rechtliche Beurteilung:

Nach der die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt bestimmenden Norm des § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind. Der Begriff "*Mehraufwendungen*" im § 34 Abs. 6 EStG 1988 stellt klar, dass Aufwendungen, die aus der eigenen Behinderung erwachsen, der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 unterliegen (VwGH 23.4.2014, 2012/13/0039).

In diesem Zusammenhang bestimmt § 4 der auf oben genannter gesetzlichen Grundlage erlassenen Verordnung, BGBl. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998, das nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind, ohne dass diese in Entsprechung des § 1 Abs. 3 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind.

Die Beschwerdeführerin litt 2013 an einer Krebserkrankung, die zu einer körperlichen Behinderung im Ausmaß von 40% des Grades der Behinderung, Minderung der Erwerbstätigkeit gem. § 1 Abs. 2 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen geführt hat, weshalb ihr der Freibetrag wegen eigener Behinderung gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 iHv. EUR 99,-, wie im Erstbescheid vom 18.02.2014 und in der Beschwerdeentscheidung vom 22.05.2014 festgesetzt, zusteht.

Mit Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02 hat der VfGH entschieden, dass der Begriff der Aufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel in einem weiten Sinn verstanden werden muss, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen. Unter Bezug darauf hat der VwGH mit Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 die Anwendung des weiten Begriffsverständnisses auf behinderungsbedingte Heilbehandlungskosten als geboten erachtet.

Daraus folgt, dass sämtliche Kosten zu berücksichtigen sind, die durch die Behinderung bedingt sind, die Grundlage für die Minderung der Erwerbsfähigkeit war. Für den konkreten Fall ist zu beurteilen, ob für das Jahr 2013 die von der Beschwerdeführerin beantragten Krankheitskosten in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer Behinderung, ihrer Krebserkrankung, standen oder ob dieser Zusammenhang - wie von der belangten Behörde festgestellt - nicht bestand und diese Krankheitskosten somit den allgemeinen

Bestimmungen des § 34 EStG 1988, unter Anwendung des gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientierenden Selbstbehaltes unterliegen.

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, so sind diejenigen Kosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen der Krankheit dienen.

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.9.1956, 349/56). Absetzbar sind Arzt- und Krankenhaus honorare, Aufwendungen für Medikamente einschließlich medizinisch verordneter homöopathische Präparate und Aufwendungen für Heilbehelfe (Doralt, EStG¹¹, § 34, 78).

Begünstigungsfähig als außergewöhnliche Belastung ist grundsätzlich der durch die Behinderung bedingte Mehraufwand, somit jener Aufwand, der über die typischen Kosten der Lebensführung hinausgeht (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074).

Der Zweck der Bestimmung des § 34 EStG 1988 besteht darin die Notwendigkeit von Krankheitskosten insofern festzulegen um diese Kosten von Kosten für die Lebensführung abzugrenzen. Da eine Krebserkrankung eine Heilbehandlung erforderlich macht, sind Aufwendungen für Arzthonorare und Medikamente notwendig. Dabei ist entscheidend, ob die Behandlung medizinisch indiziert ist.

Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309). Es sind sämtliche Kosten aus der Behinderung nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079 ; *Peyerl*, Jakob EStG¹¹, § 35 Rz 13; *Wanke*, Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 35 Rz 50). Weiters bedarf es eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

Die Verordnung des Medikamentes Pharma zur Mikroimmuntherapie erfolgte aufgrund der Krebserkrankung der Beschwerdeführerin. Gemäß der Webseite des Pharmaherstellers ist der Einsatz bei onkologischen Erkrankungen angezeigt: *"ONKOLOGISCHE ERKRANKUNGEN: Tumorzellen verfügen über Mechanismen dank derer sie vom Immunsystem nicht bemerkt werden, sodass sie nicht aus dem Organismus eliminiert werden. Außerdem können sie bisweilen die Zellen des Immunsystems so manipulieren, dass diese sie nicht zerstören. Bei onkologischen Erkrankungen versucht die Mikroimmuntherapie, wenn sie ergänzend zu konventionellen Behandlungen angewendet wird, die Immunantwort wieder „zurückzusetzen“, damit das Immunsystem wieder in der Lage ist, Krebszellen zu erkennen und zu zerstören."* (Quelle: <https://xxx.Pharma.com/de/medikamente/anwendungsgebiete>)

Bei einer Krebserkrankung stellt somit die Stärkung des Immunsystems eine notwendige Maßnahme dar, um die Heilungschancen der Beschwerdeführerin zu erhöhen. Selbst wenn eine immunstärkende Behandlung begleitend zu einer Krebsbehandlung wie

zB. einer Operation oder einer Chemotherapie erfolgt, ist eine medizinische Indikation gegeben (Renner, SWK 2011, 28; BFH 02.09.2010, VI R 11/09; BFG 06.05.2016, RV/1100626/2014; BFG 26.02.2015, RV/7102246/2014).

Der Zusammenhang der Zahnschäden und die dadurch entstandenen Zahnarztkosten mit der Krebserkrankung der Beschwerdeführerin ist ebenfalls gegeben, da das ärztliche Attest den unmittelbaren Zusammenhang der durchgeführten Zahnbehandlung mit der vorliegenden Krebserkrankung der Beschwerdeführerin aufgrund der Chemotherapie herstellt. Somit ist die Zahnerkrankung, im Attest als *"eine notwendige Behandlung der durch die Chemotherapie geschädigte Zahnschubstanz, des Parodontal-Gewebes und des Zahnhalteapparates"* bezeichnet, unmittelbar durch die Krebserkrankung, die vorliegende Behinderung, verursacht.

Für die Einnahme des Spurenelementes Zink konnte allerdings kein unmittelbarer Zusammenhang mit der vorliegenden Krebserkrankung nachgewiesen werden. *"Das Fazit: Bisher gibt es keine Hinweise darauf, dass Zink gegen Krebserkrankungen beim Menschen eingesetzt werden kann. Zink als Nahrungsergänzungsmittel einzunehmen macht nur Sinn, wenn ein Zinkmangel nachgewiesen wurde. Ansonsten sind die möglichen Nebenwirkungen größer als der mögliche Nutzen"* (Quelle: <https://www.pikko.de/naturheilkunde/zink-und-die-moegliche-wirkung-bei-krebs/>).

Die seitens der Beschwerdeführerin betreffend ihrer Krebserkrankung, geltend gemachten Ausgaben betreffend der Mikroimmuntherapie iHv. EUR 273,40 und der Zahnheilbehandlung iHv. EUR 1.086,60 erfüllen somit die Voraussetzungen des § 4 Außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996. Es handelt sich um Kosten der Heilbehandlung, die als Mehraufwendungen, die aus der eigenen Behinderung erwachsen, der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 unterliegen, ohne dass diese in Entsprechung des § 1 Abs. 3 der VO außergewöhnliche Belastungen um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind.

Für die Restgröße an erklärten Aufwendungen für Kosten der Heilbehandlung iHv. EUR 342,70 wurde keine ärztliche Verordnung bzw. medizinische Indikation durch die Beschwerdeführerin nachgewiesen. Aus diesem Grund fehlt für den Abzug als außergewöhnliche Belastung in Bezug auf diese Aufwendungen wie Tee, Pflegeschäum, Haarkapseln, etc... - wie für die Zinkeinnahme - das Element der Zwangsläufigkeit, womit diese steuerlich keine Berücksichtigung finden können. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund, wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen geht; es liegt an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (VwGH 1.10.1991, 91/14/0077; VwGH 11.5.1993, 90/14/0019).

Aus den oben genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis folgt der einheitlichen, oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im konkreten Fall war das Vorliegen einer medizinischen Indikation eine Sachverhaltsfrage. Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG zu entscheiden, dass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 14. Oktober 2019