

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Robert Posch in der Beschwerdesache X, y, über die Beschwerde vom 19. Juli 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Baden Mödling vom 4. Juli 2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Der Beschwerdeführer, X (i.d.F. Bf.) bezieht ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Für das Jahr 2016 beantragte er in seiner Einkommensteuererklärung u.a. die Berücksichtigung von Kurkosten i. H.v. € 2.088,04 als außergewöhnliche Belastung (unter KZ 734).

Die beantragten Kurkosten wurden im Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 4. Juli 2017 berücksichtigt, führten aber zu keiner Verminderung der Bemessungsgrundlage, da der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 nicht überschritten wurde.

In seiner Eingabe vom 16. Juli 2017 (Eingang 19. Juli 2017) bekämpfte der Bf. den Bescheid und legte dar, dass er die Kurkosten aufgrund eines Irrtums unter der oben benannten Kennziffer eingetragen habe, die Kosten aber in Konnex mit seiner

Behinderung stünden, weshalb eine Berücksichtigung unter KZ 476 ‚außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt‘ zu erfolgen habe.

Das Finanzamt forderte den Bf. darauf mit Schreiben vom 2. Oktober 2017 im Zuge der Erledigung der Beschwerde auf, sämtliche Arzt- und Apothekenrechnungen sowie die erhaltenen Rückersätze der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter (i.d.F. BVA) vorzulegen.

Der Bf. legte daraufhin mit Eingabe vom 22. Oktober 2017 Rechnungen i.Z.m. seinem Kuraufenthalt in Bad Gastein sowie ein Beiblatt über die von ihm beantragten außergewöhnlichen Belastungen vor. Dabei bediente er sich einer beleidigenden Schreibweise, die in der Festsetzung einer Ordnungsstrafe (Bescheid vom 13. November 2017) mündete.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. November 2017 wurde der Einkommensteuerbescheid 2016 abgeändert.

Kosten eines Kuraufenthalts könnten nur dann zu einer a.g. Belastung führen, wenn sie in direktem Zusammenhang mit der Krankheit stünden und medizinisch nachweislich erforderlich seien. Dazu sei eine ärztliche Verordnung vor Antritt der Kur, aus der sich auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben würde oder die zu einem nachgewiesenen Kostenersatz durch die Sozialversicherung geführt hätte (VwGH 25. April 2002, 2000/15/0139; 22. Jänner 2004, 2001/15/0116), erforderlich. Des Weiteren sei es für eine Kur erforderlich, dass ein speziell auf den Patienten abgestimmter Behandlungs- und Therapieplan vorliege, der aufgrund einer kurärztlichen Untersuchung individuell festgelegt werde. Von der Sozialversicherung bewilligte Kuren würden i.d.R. 3 Wochen betragen, da sonst eine nachhaltige Wirkung der Behandlungen nicht gewährleistet sei. Da die Voraussetzungen nicht vorliegen würden, könnten aufgrund des Vorliegens einer ärztlichen Verordnung zwar die Fahrt- und Therapiekosten, nicht aber die Kosten für das Quartier und die Tagsätze als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt könnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt i.H.v. € 6.832,95 nicht übersteigen würden.

Der Bf. erhob mit Eingabe vom 29. November 2017 ‚Beschwerde‘ gegen die ‚Berufungsvorentscheidung‘ vom 2. November 2017, die als Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht zu werten ist.

Die Kuraufenthalte seien medizinisch verordnet worden, wobei die Verordnungen auch die Gründe dafür enthalten würden. Die Behandlungen seien von der BVA bewilligt und nach Abzug eines Selbstbehaltes von ihr refundiert worden. Es sei aktenkundig, dass er seit ca. 50 Jahren an Hepatitis C erkrankt sei und sich anlässlich einer Blutplasmaspende angesteckt habe.

Eine Radonkur im Ausmaß von 21 Tagen würde seinen Körper zu stark belasten. Der Bezug eines Quartiers im Kurhaus sei nicht möglich gewesen, nachdem diese nicht unter 21 Tagen vergeben würden, weshalb er jedes Jahr in dem genannten Quartier logieren würde.

Ärztlich verordnet sei nur die Anzahl der von ihm geltend gemachten Behandlungen gewesen, u. zw. Aufgrund eines vom Orthopäden und F abgestimmten Behandlungs- und Therapieplanes.

Auch Impfungen seien als a.g. Belastung abzugsfähig und stünden im Zusammenhang mit seiner Hepatitis C-Erkrankung, da er dadurch überdurchschnittlich empfindlich auf Krankheitsinfektionen wie Grippe, Pneumonie udgl. und leicht infizierbar sei, was seine kranke Leber schwäche.

Er sei vor jeder Verordnung von P und F auf seine Kurtauglichkeit untersucht worden, wobei der Orthopäde auch einen Kurplan erstellt habe. Die Kosten eines Kurarztes seien damit eingespart worden. In den Zuweisungen von P sei ausdrücklich Bad Hofgastein als Durchführungsort bestimmt gewesen. Kurärzte hätten lt. Bf. bei zurückliegenden Besuchen seinen Gesundheitszustand nur oberflächlich beurteilt.

Der Bf. legte eine Rezepturverordnung vor, die seiner Ansicht nach ohne Selbstbehalt der geltend gemachten Medikamente zu berücksichtigen sei. Sämtliche Kosten seines Kuraufenthalts seien als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

In einigen Apothekenrechnungen seien zwar zu Unrecht auch Duschgels, Schlankheitstropfen und ein Schuhdesinfektionsspray geltend gemacht worden, die Nahrungsergänzungsmittel, Vitamine, Enzyme und Weihrauch stünden aber allesamt im Zusammenhang mit seiner ärztlichen Leberbehandlung.

Die von Wa verordneten Medikamente würden seiner Schmerzlinderungstherapie dienen und das von seiner erkrankten Leber beeinflusste Körperumfeld positiv beeinflussen. Soweit sich die Apothekenrechnungen auf die von ihm vorgelegten Verordnungen stützen würden, seien sie als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Mit einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 22. Jänner 2018 forderte das Finanzamt den Bf. zur Vorlage folgender Unterlagen auf:

Den für die Jahre 2015/2016 gültigen Bescheid des Sozialministeriums inklusive detaillierter Aufstellung der Zusammensetzung des Grades der Erwerbsminderung. Eine genaue, nachvollziehbare und lesbare Aufstellung u.a. der für 2016 beantragten Kosten, geordnet nach Arzt (Fachrichtung), behandelter Erkrankung und Belegen (Rechnungen).

Hinsichtlich der Fahrtkosten sei das Datum, die Adresse und die Anzahl der gefahrenen Kilometer bekannt zu geben.

Festgestellt wurde, dass eine von Wa vorgelegte Auflistung von Substanzen eine Empfehlung aber keine Verordnung darstellen würde. Die zugehörigen Verordnungen (Rezepte) seien ebenso vorzulegen wie alle Belege im Zusammenhang mit den beantragten Krankheitskosten.

Weiters wurde festgestellt, dass sich die Verordnung des Orthopäden (Anm: P) lediglich auf Therapieanwendungen in Bad Hofgastein nicht jedoch auf einen kurmäßigen Aufenthalt beziehen würde. Eine Verordnung bezüglich einer Kur in Bad Hofgastein sei beizubringen.

Im Schreiben vom 21. Februar 2016 (richtig 2018, Eingang 22. Februar 2018) führte der Bf. an, mehrere ärztliche Bestätigungen vorzulegen. Aus einer orthopädischen Verordnung von P ergebe sich, dass sich diese auf seinen kurmäßigen Aufenthalt beziehe. Hinsichtlich des Invalidenbescheides wurde auf die bereits in Vorjahren erfolgte Vorlage verwiesen, wobei Kopien (neuerlich) vorgelegt wurden. Die nicht besserungsfähige Invalidität sei dort mit 50% festgestellt worden.

Der Bf. führte weiters an, dass die von ihm konsultierten Ärzte samt Adressen, Honoraren und Wegstreckenentfernungen bereits aus den Eingaben zum Jahr 2015 ersichtlich seien und führte zudem für 3 weitere Ärzte die Anzahl der Ordinationen sowie die von ihm entrichteten Honorarbeträge gesondert an.

Aus einer orthopädischen Stellungnahme von P vom 19. Februar 2018 geht neben einer Beschreibung des Krankheitsbildes hervor, dass dieses regelmäßige kurmäßige Behandlungen in Bad Hofgastein erforderlich machen würde. Auch eine Therapiedauer von 10 oder 14 Tagen könne als ‚kurmäßig‘ bezeichnet werden.

Ein ärztliches/psychotherapeutisches Attest von R vom 12. Jänner 2018 bescheinigt dem Bf. psychische Beschwerden in Folge von Hepatitis C und eine erforderliche Therapie in Form von katathym imaginativen Entspannungstechniken und Gesprächstherapie. Gemäß einer fachärztlichen Bestätigung von Nervenfacharzt D vom 9. Jänner 2018 steht dieser in Behandlung und ist mit einer wesentlichen Besserung der Polyneuropathiesymptomatik (lt. Wikipedia Erkrankungen des peripheren Nervensystems, die mehrere Nerven betreffen) nicht zu rechnen.

Der Facharzt für innere Medizin r bescheinigt schließlich in einem am 11. Juli 2017 ausgefertigtem Attest, dass der Bf. als Nebenwirkung seiner chronischen Hepatitis C an einer behandlungspflichtigen Depression sowie einer Polyneuropathie mit Taubheitsgefühl in beiden Füßen/Unterschenkel und brennen in den Füßen leidet.

Vorgelegt wurden Apothekenrechnungen, Arzthonorare, Bescheinigungen über Behandlungsbeiträge sowie Kostenersätze der BVA.

In dem von Seiten der Behörde erstellten Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht vom 3. Mai 2018 verweist die Behörde zunächst auf die Problematik, die sich aufgrund der schwer leserlichen Aufstellung des Bf. bzw. die massenhaft ungeordneten Belege ergeben hatten.

Aufgrund interner Aufstellungen ergebe sich, dass Kosten i.H.v. € 382,43 aus Apothekenrechnungen, Behandlungsbeiträge i.H.v. € 101,87, Zahnarztkosten i.H.v. € 925,16, Spitalskosten i.H.v. 224,39, Aufwendungen für die Urologin i.H.v. € 1.036,96 Kosten für den Sportarzt Wa € 1.003,92, Sw € 178,- und T € 820,- nicht im Zusammenhang mit der Hepatitis C stünden und unter Anrechnung des Selbstbehaltes zu gewähren seien. Kosten für die Aufzahlung Sonderklasse im Krankenhaus Speising i.H.v. € 384,76 seien nicht anzuerkennen, da für derartige Ausgaben keine Zwangsläufigkeit vorliege.

Die Ausführungen zu den Kosten des Kuraufenthaltes in Bad Gastein lt. BVE von denen nur Kosten der Heilbehandlung und Fahrtkosten zu berücksichtigen seien, wurden wiederholt. Gesamt liegen laut Finanzamt nachgewiesene Krankheitskosten mit

Selbstbehalt i.H.v. € 3.942,22 und solche die aufgrund der Behinderung entstanden sind (ohne Selbstbehalt) i.H.v. € 4.450,67 vor.

Nach Ersuchsschreiben des BFG legte die BVA mit Schreiben vom 21. November 2018 eine Aufstellung der von ihr für den Bf. geleisteten Kostenersätze/Kostenzuschüsse bzw. mit weiterem Schreiben vom 26. November 2019 eine Leistungsaufstellung der 2016 vom Bf. geleisteten Behandlungsbeiträge vor.

In einem Vorhalt des BFG vom 6. Dezember 2018 wurden dem Bf. die von der BVA übermittelten Daten bekannt gegeben.

Zudem wurden die von ihm der Finanzbehörde übermittelten Apotheken-Rechnungen bzw. Rechnungen betreffend Heilmittel samt vom Gericht ermittelten Anwendungsgebieten in Tabellenform dargestellt und eine weitere Tabelle betreffend Fahrten zu Ärzten/Kurorten/Spitälern mit anhand eines Routenplaners ermittelten Distanzen zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme vorgelegt.

Eine Stellungnahme zu dem Vorhalt erfolgte nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 34 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der 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 beeinträchtigt 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%.

...

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

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

...

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.

§ 35 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen
– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

...

und erhält weder der Steuerpflichtige ... eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

...

- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des

Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von

...

45% bis 54% ein Freibetrag von Euro 243,-

...

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

...

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

...

In der Verordnung zu §§ 34 und 35 betreffend außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 wird in § 4 dargelegt, dass u.a. Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen bei den Einkünften nicht abgezogen werden.

Wie aus einem vom Bf. vorgelegten Bescheid des Landesinvalidenamtes für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 5. Dezember 1979 hervorgeht, wurde bei ihm eine 50%ige Erwerbsminderung, verursacht durch eine chronisch peristisierende Hepatitis festgestellt. Eine Nachuntersuchung des Bundessozialamtes für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 17. Juli 2001 bescheinigt, dass eine wesentliche Veränderung gegenüber dem Vorgutachten nicht festgestellt werden konnte. Der Grad der Behinderung wurde unverändert mit 50% festgestellt.

Gegenständlich wurden vom Bf. eine Reihe von Kosten als außergewöhnliche Belastung u.a. für Arzthonorare, Krankenhaus- und Kuraufenthalte, Apothekenrechnungen udgl. beantragt, wobei fraglich ist, inwieweit die Aufwendungen solche im Sinne des § 35 EStG 1988 darstellen, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden können und ohne Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnen sind, oder solche, die nach Berücksichtigung des Selbstbehaltes zum Ansatz kommen oder aber keine außergewöhnliche Belastung sondern Kosten der Lebensführung darstellen.

Gemäß Hofstätter/Reichl, Einkommensteuerkommentar § 34 Abs. 6-9 Rz. 13 ist als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich nur der durch die Behinderung bedingte

Mehraufwand begünstigungsfähig, somit jener Aufwand, der über die typischen Kosten der Lebensführung hinausgeht.

Im ABC zu § 34 EStG 1988 führen Hofstätter/Reichl a.a.O. aus:

„Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung steht (zB Kosten der Augenoperation eines wegen Beinamputation Behinderten), können neben den Pauschbeträgen des § 35 bzw den tatsächlich aus der Behinderung erwachsenden Kosten nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 geltend gemacht werden (vgl VwGH 28. 5. 1986, 85/13/0119, § 34 EStG 1972 E 139, 187) – also Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs 4.

Soweit allerdings Fahrten im Zusammenhang mit Maßnahmen der Heilbehandlung stehen (zB Arztbesuch, Spitalsaufenthalt), liegen bei Verwendung eines familieneigenen Kraftfahrzeuges in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der VO vor (LStR 2002 Rz 851).‘

Welche Kosten als außergewöhnliche Kosten der Behinderung gemäß § 35 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, wird von Hofstätter/Reichl a.a.O. § 35 Rz. 20 wie folgt beantwortet:

„Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung des (familien)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar.‘

Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, EStG²⁰ führen unter § 35 Rz. 17 aus, dass in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Kosten der Heilbehandlung eine a.g. Belastung darstellen, wobei diese zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich erforderlich sein müssen und ein mittelbarer ärztlicher Verordnungszusammenhang nicht ausreichend ist.

„Die Kosten ohne konkrete ärztliche Anordnung eingenommener Vitaminpräparate und anderer Nahrungsergänzungsmittel bilden keine außergewöhnliche Belastung (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254, 0255).‘

Dazu hat der UFS in seinem Urteil RV/1922-W/10 vom 12. Mai 2011 festgestellt, dass Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel generell zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Zi 1 und 2 EStG 1988 zählen.

In seinem Erkenntnis Ro 2016/13/0010 vom 23. Jänner 2019 hat der VwGH erwogen, dass es *„Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung ist, dass diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, EStG20, § 35 Tz 17; sowie VwGH 18.5.1995, 93/15/0079, und VwGH 3.8.2004, 99/13/0169, VwSlg 7950/F).‘*

Allein der Umstand, wonach eine ‚Grund‘-Krankheit zu bestimmten Folgeerkrankungen führen kann, sagt nach Ansicht des Höchstgerichtes noch nichts darüber aus, für welche Erkrankungen die ‚Grund‘-Krankheit tatsächlich ursächlich ist.

Bezogen auf die gegenständlich beantragten Kosten war daher festzustellen:
 Aufgrund des beim Bf. bescheidmäßig festgestellten Krankheitsbildes (Hepatitis C) liegt eine Behinderung im Ausmaß von 50% vor, was für die damit zusammenhängenden Kosten im Zusammenhang mit den Bestimmungen des § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 1 Abs. 2 sowie Abs. 4 der dazu ergangenen Verordnung dazu führt, dass Kosten einer Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes i.S.d. § 34 Abs. 4 EStG 1988 die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer reduzieren.

Liegen Folgeerkrankungen vor, d.h. Erkrankungen, die mit der Hepatitis C Erkrankung des Bf. in ursächlichem Zusammenhang stehen, so mindern auch diese Kosten (ohne Ansatz eines Selbstbehaltes) die Bemessungsgrundlage.

Der Bf. hat in diesem Zusammenhang ärztliche Atteste vorgelegt, wonach psychische Beschwerden in Folge von Hepatitis C auftraten (Atteste R, r) bzw. Polyneuropathie mit Taubheitsgefühl in den Füßen und Unterschenkeln als Folge einer Behandlung mit Interferon (betreffend Hepatitis C) auftrat (Atteste r, P).

Honorarnoten Ärzte

Die Honorarnoten betreffend Ärzte, die zur Behandlung der dargestellten Erkrankung i.Z.m. der Behinderung angesichts ihrer ausgewiesenen Fachrichtungen tätig wurden (T, P, Og) alle Orthopädie, Kosten der Diagnostik bzw. Magnetresonanz (Sw, B) sowie der Physiotherapie (Ws, Carpe Diem) sind nach der oben dargestellten Rechtslage (unter Berücksichtigung der Kostenersätze durch die Krankenkasse) ohne Selbstbehalt als a.g. Belastung abzugsfähig.

Darunter fallen weiters (aufgrund von ärztlich festgestellten Folgeerkrankungen) Honorarnoten für Ärzte mit Fachrichtung Neurologie und Psychiatrie (D), Psychotherapie (R) sowie für innere Medizin (F).

Vom Bf. nicht beantragt, waren zudem auf Grundlage der übermittelten Daten der BVA auch Kosten für O (Orthopäde) zu berücksichtigen.

Kosten für allgemeine Medizin bzw. Sportmedizin (Wa) bzw. mit der Fachrichtung Urologie (Hi, H) sowie Zahnheilkunde (Ha) stehen dagegen in keinem erkennbaren ursächlichen Zusammenhang mit dem den Bf. zuzurechnenden Krankheitsbild auf Grundlage der Hepatitis C und sind unter Krankheitskosten, die als a.g. Belastung unter Bedachtnahme des Selbstbehaltes zu berücksichtigen sind, zu subsummieren.

Sonderklassegebühren (hier betreffend einen Spitalsaufenthalt in Speising i.H.v. € 384,76) stellen mangels Zwangsläufigkeit keine a.g. Belastung dar (vgl. u.a. Erkenntnis d. BFG v. 24. Juli 2014, RV/5101351/2012).

	Honorare	Kostenersätze	ohne Selbstbehalt	mit Selbstbehalt
Rechnungen Ärzte/Spitäler			KZ 476	KZ 730

Wa	1.030,00	-260,49		769,51
B	2.168,80	-1.769,67	399,13	
Sw	178,00	-138,10	39,90	
T	820,00	-80,63	739,37	
P	2.300,00	-1.554,55	745,45	
Hi	1.000,00			1.000,00
Ws	680,00	-359,34	320,66	
Og	330,00	-33,24	296,76	
Ha	905,00	-251,29		653,71
Hartmannspital	224,39		224,39	
Carpe Diem	960,00	-290,16	669,84	
O	257,40	-32,37		
Summe	10.853,59	-4.769,84	3.435,50	2.423,22

Kurkosten Bad Gastein

Vom Bf. wurden nachfolgende Kosten einer Kur in Bad Gastein geltend gemacht:

Kosten der Unterbringung (Appartementhaus) lt. Rechnung € 599,98; Kosten der Therapie lt. Rechnung € 855,-; Taggelder für 8 Tage abz. Haushaltersparnis € 132,-, Fahrtkosten 1.193 km *,042 = € 501,06; gesamt € 2.088,04.

Von Seiten des Finanzamtes wurden im Zuge der Beschwerdeentscheidung die Kosten der Heilbehandlung sowie die Fahrtkosten als mit der Behinderung im Zusammenhang stehende Kosten anerkannt, nicht jedoch die Kosten der Unterbringung sowie die Taggelder.

Der Bf. verweist einerseits auf eine von seinem Orthopäden (P) ausgestellte Bestätigung, wonach dieser kurmäßige Aufenthalte in Bad Hofgastein als notwendig erachtet hat, einen Kurplan erstellt hat und die Behandlungen von der Sozialversicherung (BVA) bewilligt wurden.

Dazu wurden von Seiten des Bf. folgende Belege vorgelegt:

- Verordnung v. 18. Juli 2016 ausgestellt von P mit einer Bitte um 15x Heilmassage und 15x Thermalwannenbad.
- Rechnung Therapiezentrum Nord Bad Hofgastein v. 10. September 2016 mit 12x Massage und 12x Thermalwannenbad über € 855,-.
- Rechnung Appartement W v. 9. September 2016 über einen Aufenthalt 4.9.2016-11.9.2016 über € 599,98.
- Orthopädische Stellungnahme v. 19. Februar 2018 (P) wonach eine regelmäßige kurmäßige Behandlung in Bad Hofgastein notwendig ist und auch eine Therapiedauer von 10 oder 14 Tagen als kurmäßig bezeichnet werden kann.

- Kostenersatz Institut*****, Amb. Physikalische Medizin, 5630 Bad Hofgastein, Rechnungsbetrag € 855,-, Kostenzuschuss € 233,07.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116 erwogen, dass der Begriff "Kur" ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren erfordert und führt dazu weiters aus:

„Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2004).“

Was das Erfordernis eines kurärztlichen Gesundheitsprotokolles sowie eines von diesem erstellten Therapieplanes betrifft, so hat der Bf. dazu in seinem Vorlageantrag vom 29. November 2017 erläutert, dass er vor Antritt jeder Kur von F (Internistin) und P (Orthopäde) auf seine Kurtauglichkeit untersucht und ein Kurplan erstellt wurde. Ein Kurarzt wurde nach den Ausführungen des Bf. nicht aufgesucht. Eine kurärztliche Untersuchung hat nicht stattgefunden und ein kurärztlicher Therapieplan wurde nicht erstellt. Ein Nachweis, wonach die Reise nach ihrem Gesamtcharakter einen Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung dargestellt hat, wurde somit nicht erbracht.

Zu dem Kostenersatz der BVA ist anzuführen, dass dieser für die Heilbehandlungen u.zw. der Massage und der Thermalwannenbäder Radon It. Rechnung vom 10. September 2016 des Therapiezentrums Nord gewährt wurde, nicht aber den Kuraufenthalt selbst (vgl. VwGH v. 25. April 2002, 2000/15/0139).

Die an die Anerkennung von Kuraufenthalten geknüpften (strengen) Erfordernisse liegen somit nicht vor. Die Kosten der Unterbringung sowie Tagsätze sind somit nicht als a.g. Belastung anzuerkennen.

Was die beantragten Fahrtkosten betrifft, so hat der Bf. für die Reise Kilometergelder im Ausmaß von 1.193 km beantragt. Laut Routenplaner ÖAMTC beträgt die Fahrtstrecke Wohnort (Adresse**** NÖ.) – Behandlungsort (5630 Bad Hofgastein, Adresse****) - Wohnort 782 km. Die Differenz (darüber hinausgehend vom Bf. beantragte Fahrtstrecke) wurde nicht weiter glaubhaft gemacht. Die Fahrtkosten waren daher im vom BFG ermittelten Ausmaß zu berücksichtigen (siehe Punkt Fahrtkosten).

Es verbleiben Kosten der Heilbehandlung (abzüglich Kostenersatz) die als außergewöhnliche Belastung (ohne Abzug eines Selbstbehaltes) anzusetzen waren.

Kurkosten Hofgastein	Honorar	Kostenersatz BVA	KZ 476
Therapiekosten	855,00	-233,07	621,93

Fahrtkosten

Der Bf. beantragte mit Eingabe vom 22. Oktober 2017 neben den Arzthonoraren auch Fahrtkosten (Kilometergelder) für Arztbesuche als außergewöhnliche Belastung. Derartige Kosten stellen zutreffend außergewöhnliche Belastungen dar und teilen das Schicksal der ihnen zugrundeliegenden Heilbehandlungen (Berücksichtigung der Kosten mit oder ohne Selbstbehalt).

Die Anzahl der Fahrten wurde vom Bf. entsprechend seiner Eingabe, Beiblatt 'außergewöhnliche Belastungen' übernommen, die Entfernungen wurden hingegen entsprechend dem Routenplaner ÖAMTC festgelegt und dem Bf. von Seiten des BFG zur Kenntnis gebracht.

Die gesamten, im Jahr 2016 für Heilbehandlungen zurückgelegten Fahrtstrecken wurden zudem im Schätzungsweg pauschal um 3% (für Parkplatzsuche etc.) erhöht.

	Anzahl Fahrten	km lt. Routenplaner ÖAMTC einfache Fahrt	km Fahrten BFG	km-Geld € 0,42	KZ 476	KZ 730
H	2	14,80	59,20	24,86		24,86
F	5	15,50	155,00	65,10	65,10	
R	17	13,50	459,00	192,78	192,78	
D	6	11,80	141,60	59,47	59,47	
Ha	2	19,40	77,60	32,59		32,59
O	4	13,30	106,40	44,69	44,69	
P	20	28,70	1.148,00	482,16	482,16	
Hi	6	32,40	388,80	163,30		163,30
Ws	10	22,20	444,00	186,48	186,48	
B	7	5,70	79,80	33,52	33,52	
Wa	8	9,70	155,20	65,18	65,18	
T	2	29,60	118,40	49,73	49,73	
Spital Hartmann	2	15,10	60,40	25,37	25,37	
Kur Bad Hofgastein	1	391,00	782,00	328,44	328,44	
Orth. Spital Speising	1	5,70	11,40	4,79	4,79	
Summe			4.186,80		1.537,70	220,75
zzgl. 3% (für Parkplatzsuche...)					1.583,84	227,37

Behandlungsbeiträge

Die dem Bf. von Seiten BVA vorgeschriebenen Behandlungsbeiträge wurden einerseits von diesem vorgelegt, andererseits wurden vom BFG Zusammenfassungen von der BVA für das Jahr 2016 abverlangt. Die Behandlungsbeiträge für den Zahnarzt (Ha) bzw. den Urologen (Hi) werden mangels Konnex mit der Behinderung des Bf. unter KZ 730 (a.g. Belastung mit Selbstbehalt) die übrigen Beiträge unter KZ 476 (a.g. Belastung ohne Selbstbehalt) erfasst.

	KZ 476	KZ 730
H	5,57	5,57
ICML Labor von F	4,49	4,49
F	51,9	51,9
L	2,52	2,52
ICML von Hi	73,72	73,72
D	51,59	51,59
Ha	95,73	95,73
XY Labor von F	25,62	25,62
M./Sp.	1,55	1,55
R	283,82	283,82
O	14,4	14,4
Summe	610,91	441,46 169,45

Apothekenrechnungen/Rechnungen für Heilmittel

Im Entsprechung mehrerer Vorhalte der Behörde hat der Bf. Rechnungen von Apotheken bzw. Heilmitteln letztmals mit Eingabe vom 22. Februar 2018 vorgelegt.

Soweit der Bf. darin u.a. erläutert, dass ihm ein Großteil der Rechnungen die er der Behörde bereits vorgelegt hatte nicht im Original rückübermittelt wurde ist darzulegen, dass diese Darstellung über die Behauptungsebene nicht hinausgeht und die von der Behörde dem BFG übermittelten (von ihr eingescannten) Unterlagen ohne Bedachtnahme auf den Umstand, ob Originalbelege noch vorhanden sind, gegenständlich Berücksichtigung fanden.

Dass Honorarnoten nicht berücksichtigt wurden ist nicht anzunehmen, da der Bf. hinsichtlich der an ihn gerichteten Rechnungen Kostenerstattungen bei der BVA beantragt hat und fehlende Unterlagen auf den von der BVA übermittelten Zusammenfassungen betreffend den Kostenzuschüssen bzw. Behandlungsbeiträgen aufscheinen müssten, was nicht der Fall ist. Es ist daher davon auszugehen, dass auch die von Apotheken ausgestellten Rechnungen bzw. Rechnungen betreffend Heilmittel von der Behörde (mittels scan) vollständig erfasst und dem BFG übermittelt wurden.

Eine Analyse der Rechnungen führt zu dem Ergebnis, dass einerseits Kosten vorliegen, von denen anzunehmen ist, dass sie mit der Behinderung des Bf. in Zusammenhang stehen (Rezeptgebühren, Schmerzmittel, best. Heilbehelfe; Erfassung unter KZ 476). Daneben finden sich Artikel/Medikamente wie Nasensprays und –tropfen, Gleitgels, Augentropfen, Impfseren gegen Influenza und FSME, Haut/Haartabletten, Hautsalben, Hühneraugentropfen, die als solche in keinem ersichtlichen Zusammenhang mit der Behinderung des Bf. stehen (Erfassung unter KZ 730).

Wenn der Bf. dazu in dem Vorlageantrag ausführt, dass Impfseren mit der Verhinderung seines behindertenindizierten Krankheitsbildes in ursächlichen Zusammenhang stehen, so hat er es unterlassen, diese Behauptung durch entsprechende ärztliche Bescheinigungen zu untermauern.

Zu den Nahrungsergänzungsmitteln hat der Bf. eine von Wa unterzeichnete Tabelle ‚Medikation/Rezept/Therapieschema‘ vom 23. April 2017 vorgelegt.

Dazu ist anzumerken, dass Kosten ohne konkrete ärztliche Anordnung eingenommener Vitaminpräparate und anderer Nahrungsergänzungsmittel keine außergewöhnliche Belastung bilden (vgl. VwGH 10. Februar 2016, 2013/15/0254, 0255) und das Therapieschema nach dem gegenständlich zu beurteilenden Zeitraum erstellt wurde. Diese Kosten sind daher der Lebensführung des Bf. zuzurechnen und stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Eine Tabelle der vom Bf. vorgelegten Apothekenrechnungen und Heilmittel mit vom BFG ermittelten Anwendungen der Heilmittel/Arzneigen/sonstigen Produkten wurde dem Bf. vorgelegt und blieb ohne Stellungnahme.

Die nachfolgenden Tabelle versteht sich als Aufstellung, wieweit die beantragten Kosten als a.g. Belastung ohne Selbstbehalt (KZ 476) bzw. mit Selbstbehalt (KZ 730) zu berücksichtigen waren. Kosten der Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 konnten keine Berücksichtigung bei der Ermittlung der Einkommensteuer zu finden hatten.

Rechnungen Apotheke

Rg. Datum	Betrag	Text	Anwendung	KZ 476	KZ 730
17.12.2016	18,80	Vibrocil. Preiselbeersaft Caesaro	Nasenspray, Preiselber		18,80
03.12.2016	20,80	Warzin, Perskindol Aktiv gel	Warzen, Muskeln u. Gelenke		20,80
	15,40	Haut/Haar			15,40
21.09.2016	7,15	Gleitgel	Vaginal-Gleitgel		7,15
04.10.2016	7,15	Gleitgel	Vaginal-Gleitgel		7,15
08.10.2016	10,90	Perskindol	Muskelverkrampfung, rheumat. Schmerzen	10,90	
	12,95	Vichy	Anti Schuppenschampoo		12,95

13.09.2016	15,65	Augengel, Gleitgel		15,65
30.09.2016	57,00	Rezeptgebühren	57,00	
	9,70	Clarinase	für Nasenentzündung	9,70
	7,70	Bronchostop	Hustenpastillen	7,70
	6,90	Bepanthen	Wundsalbe	6,90
01.09.2016	7,77	Imodium	Durchfall	7,77
	29,95	Q 10 Coenzym	Energieförderant	29,95
	15,55	Nootrop	Hirnleistungstörungen	15,55
29.08.2016	15,40	Haut/Haar Tabletten		15,40
	6,90	W-Tropfen	Hühneraugen	6,90
07.10.2016	34,20	Alprostadil	Potenzstörungen	34,20
	5,70	Spedra	Potenzstörungen	5,70
	7,15	Gleitgel		7,15
28.07.2016	53,80	Mobiflex	Nahrungsergänzung	
	26,90	Zink Compl	Nahrungsergänzung	
	51,90	nicht lesbar		51,90
	12,90	nicht lesbar		12,90
28.12.2016	3,45	Tavipec	Bronchitis, Husten	3,45
	3,90	Aeromuc	Husten	3,90
	8,95	n. lesbar		8,95
	4,60	Paracodin	Hustenreiz	4,60
	13,00	Paracodin	Hustenreiz	13,00
27.12.2016	44,90	Pure EN Kps	Nahrungsergänzung	
07.06.2016	39,90	Alna, Alprostadil	Prostata, Dysfunktion	39,90
13.06.2016	3,00	Ammoniumsulfat	Schwimmbad, Rasen	3,00
	3,80	Kupfersulfat	Spritzmittel, Schwimmbecken	3,80
28.12.2016	31,25	Rhinospray	Hals/Nase	31,25
27.12.2016	25,95	Nicapur	Nahrungsergänzung	
	26,90	Karazym	Nahrungsergänzung	
	24,90	Vit. B	Nahrungsergänzung	
09.05.2016	38,85	Nicapur, Oekomed	Nahrungsergänzung	38,85

25.02.2016	8,10	Codipertussin	Hustensaft	8,10
	4,50	Alkoholtupfer		4,50
11.05.2006	6,80	Ammonium- u. Kupfersulfat	Schwimmbad	
21.04.2016	86,75	Halstabletten, Pure Kapseln	tw. Nahrungsergänzung	18,85
21.07.2016	7,15	Fucidin, Decoderm	Salben f. Hauterkrankungen	7,15
22.02.2016	18,86	Artelac	Augentropfen	18,86
13.02.2016	15,40	Haut/Haar Tabletten		15,40
	4,75	Aquatears Augengel		4,75
24.10.2016	31,80	2 x Influvac	Influenza Impfstoff	31,80
24.03.2016	51,30	Alprostadil, Prosta Urgenin, Direktan	erektiler Dysfunktion	51,30
	39,90	Rezeptgebühren		39,90
22.04.2016	51,60	2 x FSME		51,60
07.04.2016	41,28	Vichy		
	5,70	Rezeptgebühr f. Schmerzmittel		5,70
08.04.2016	99,60	Pure, Oekomed Vitamin Artelac Nighttime	Nahrungsergänzung, Augentropfen	99,60
13.04.2016	7,50	Voltaren	Schmerzmittel	7,50
13.04.2016	5,70	Arcoxia	Schmerzmittel	5,70
19.04.2016	9,70	Clarinase	Nasenentzündung	9,70
Zwischensumme	1.227,96			171,10 737,53

Rechnungen Heilmittel

04.05.2016	64,80	Vorfuß, Entlastungsschuh Selbstbehalt	64,80
30.03.2016	32,40	Wirbelsäulenstützbandage	32,40
03.05.2016	41,00	Augenoptiker	41,00
17.08.2016	16,90	Medikamentenspender	16,90
13.12.2016	32,40	Sanitätshaus, Orthopädie	32,40

27.10.2016	440,08	Hörgerät-Schale	440,08
15.06.2016	55,00	Neuroth	55,00
30.12.2016	55,00	Neuroth	55,00
Endsumme	1.965,54		317,60 1.328,61

KZ 476	317,60
KZ 730	1.328,61
Kosten der Lebensführung	319,33
Summe	1.965,54

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen wurden wie folgt ermittelt:

a.g. Belastung	Honorare	Kostenersätze	ohne Selbstbehalt	mit Selbstbehalt
			KZ 476	KZ 730
Rechnungen Ärzte/Spitäler	10.853,59	-4.769,84	3.435,50	2.423,22
Behandlungsbeiträge			441,46	169,45
Fahrtkosten			1.583,84	227,37
Kurkosten Hofgastein	855,00	-233,07	621,93	
Apothekenrechnungen, div. Re			317,60	1.328,61
Summe lt. BFG			6.400,33	4.148,65

Die Höhe der Abgabe beträgt:

Einkommensteuer 2016

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	58.613,76
Gesamtbetrag d. Einkünfte	58.613,76
Sonderausgaben	
Viertel d. Aufwendungen (Topf-Sonderausgaben)	-99,36
Zuwendung Stiftung	-200,00
Kirchenbeitrag	-141,72
a.g. Belastungen	
Aufwendungen vor Abzug d. Selbstbehaltes	-4.148,65
Selbstbehalt	4.148,65
Freibetrag Behinderung § 35 Abs. 3 EStG 1988	-243,00
Pauschbeträge nach VO betr. Behinderung	-612,00
nachgewiesene Kosten eig. Behinderung	-6.400,33
Einkommen	50.917,35
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988	14.665,29
Steuer sonstige Bezüge	548,94
Einkommensteuer	15.214,23
anrechenbare Lohnsteuer	-15.061,49
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,26
festgesetzte Einkommensteuer	153,00

Zulässigkeit einer 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.

Da gegenständlich keine der gesetzlichen Erfordernisse erfüllt sind, war der Möglichkeit der ordentlichen Revision die Zulässigkeit zu versagen.

Wien, am 9. Jänner 2020