

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Franz Bf., Adr., über die Beschwerde vom 07.08.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 28.07.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Antrag des Beschwerdeführers (Bf.) auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 wurde am 21. Februar 2016 elektronisch eingereicht.

Es wurden zusätzliche Kosten als außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung in Höhe von € 2.220,53 geltend gemacht.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 07.07.2016 wurde der Bf. dazu aufgefordert bis zum 01.08.2016 die Belege sowie eine genaue Aufstellung zu den beantragten außergewöhnlichen Belastungen vorzulegen.

In der Beantwortung des Vorhalts legte der Bf. eine Beurteilung nach § 14 Abs 2 BEinstG, § 41 Abs 1 BBG, einen Antrag auf rückwirkende Bestätigung (Krankendiätverpflegung), eine handschriftliche Kilometeraufstellung und Medikamentenkostenaufstellung und Arzthonorarnoten, eine Bestätigung der Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter über die bezahlten Behandlungsbeiträge im Jahr 2015, sowie die Honorarnoten samt Zahlungsbelegen und einen Zahlungsbeleg über die Kosten im Zusammenhang mit der Befristung des Führerscheins vor.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 28.07.2016** wurden nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 1.112,49 berücksichtigt, ebenso außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von € 353,12.

Der Bf. erhob am **09.08.2016 Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 und führte im Wesentlichen aus: Bei einer Krebsdiagnose bestehe eine zeitlich begrenzte Behinderung, während bei einer Diabetesdiagnose die Behinderung dauerhaft sei, weil diese Krankheit unheilbar ist. Durch Maßnahmen wie Ernährung, Bewegung, Medikamente und sehr gute medizinische Betreuung sei es jedoch möglich den Krankheitsverlauf zu verzögern und die Lebensqualität zu erhalten. Die Medikamente Vivanza und Sildenafil seien aufgrund körperlicher Einschränkungen durch Diabetes vom Facharzt Urologie verschrieben worden. Die Fahrkosten zu diversen Ärzten bzw. Krankenhäuser würden im absoluten Zusammenhang mit der Erkrankung Diabetes stehen. Die Fahrten zu diversen Apotheken seien Zweckfahrten gewesen. Aufwendungen für Führerschein und Strafen seien grundsätzlich keine außergewöhnlichen Belastungen, jedoch verhält sich dies anders, wenn die Aufwendungen für Führerschein (Beschränkung ausschließlich wegen Diabetes) entstanden seien. Der Selbstbehalt im Einkommensteuerbescheid sei nicht nachvollziehbar.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 10.05.2017** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dies damit, dass in Anlehnung an die Entscheidung des OGH vom 27.07.2004 (10ObS227/03k) Kosten für die Mittel gegen erektile Dysfunktion wie Vivanza und Sildenafil auch für den Bereich des Steuerrechts mangels Zwangsläufigkeit nicht abzugsfähig sind. Die Fahrtkosten können aufgrund der vorgelegten Aufzeichnungen nicht anerkannt werden. Ein Fahrtenbuch mit km-Ständen, Fahrzielen und Datierungen wäre vorzulegen.

Im Vorlageantrag vom **06.06.2017** führte der Bf. folgendes aus: Eine Beschwerdevorentscheidung sei erst nach einer Fristüberschreitung von über 3 Monaten erledigt worden. In den Infos zur Arbeitnehmerveranlagung zu den Fahrtkosten (zum Arzt oder ins Spital) gebe es keinen Hinweis oder eine Anordnung zur Führung eines Fahrtenbuchs. Es seien die tatsächlich gefahrenen Kilometer der Zweckfahrten relevant und die Behörde habe jederzeit die Möglichkeit die angegebenen Distanzen zu überprüfen. Eine wahllose willkürliche Streichung von Behandlungen mit der Begründung sie würden in keinem Zusammenhang mit der Krankheit Diabetes Typ 2 stehen könne er nicht nachvollziehen. Die Aufwendungen zur Verlängerung der Gültigkeit des Führerscheins entstanden ausschließlich wegen der Erkrankung Diabetes. Eine Kopie der Niederschrift von der BH-Ort5 liege dem Schreiben bei.

Mit **Ersuchen um Ergänzung** wurde der Bf. am 19.06.2017 aufgefordert bis zum 14.07.2017 eine genaue Aufstellung für seine Fahrtkosten, aus der das Datum, der Grund der Fahrt (Behandlung), sowie das Fahrtziel ersichtlich und zuordenbar ist, sowie bzgl der dabei genannten Arztbesuche Bestätigungen der genannten Ärzte oder Einrichtungen über das Aufsuchen dieser vorzulegen.

Am 10.07.2017 beantwortete der Bf. das Ersuchen um Ergänzung dahingehend, dass es ihn erstaune, dass bezüglich des Nachweises der Fahrtkosten schon einige Varianten gefordert wurden, was er als Rechtsunsicherheit bewerte. Er könne den geforderten Nachweis nachträglich nicht mehr erbringen.

Die Beschwerde wurde am 24.07.2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Am 27. August 2019 langte ein Urgenzschreiben der Volksanwaltschaft beim BFG ein, woraufhin die RichterIn mit Schreiben vom 5. September 2019 zum Verfahrensstand Stellung nahm und dem Bf. mitteilte, dass seine Beschwerde bereits in Bearbeitung sei.

Mit Schreiben vom 21. September 2019, eingelangt am BFG am 25. September 2019, wurde seitens des Bf. erneut Stellung genommen und ausgeführt, seine Krankheit Diabetes habe dazu geführt, dass er sich von Beginn an 5 x täglich Insulin verabreichen musste, neben anderen Medikamenten. Es sei eine Gleitsichtbrille notwendig geworden. Der Führerschein sei mit Auflagen von Pflichtuntersuchungen auf fünf Jahre beschränkt worden. Die Ärzte der Diabetes Ambulanz Krankenhaus 1 würden ihn dahingehend unterstützen, dass trotz Diabetes eine gewisse Lebensqualität möglich sei. Die Kürzung von 50 % durch das FA Ort5 könne daher nicht nachvollzogen werden. Es werde ein Auszug aus der Fachzeitung "Mein Leben" vorgelegt, die eine Aufstellung der aus ärztlicher Sicht notwendigen Untersuchungen und Kontrollen innerhalb eines Jahres enthalte.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in die vorliegenden Aktenteile.

Rechtslage

§ 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.

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

...

– 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 noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

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

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, (Auszug)

§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

...

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

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

Erwägungen

Gemäß § 35 EStG steht einem Steuerpflichtigen je nach Grad der Behinderung ein Freibetrag zu.

Dieser wurde im gegenständlichen Beschwerdefall richtig in Höhe von € 243 berücksichtigt. Ebenso wurde der Pauschalbetrag für Diätverpflegung berücksichtigt.

Neben diesem Freibetrag sind nach § 4 der oben zitierten VO nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel und Heilbehandlungen zu berücksichtigen.

Diese jedoch nur, wenn sie mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (z. B. UFS 25.9.2008, RV/2463-W/08; UFS 30.11.2010, RV/2352-W/05; UFS 17.5.2006; RV/0166-F/05).

Nicht jeder Besuch eines Arztes im Beschwerdejahr steht zwangsläufig im Zusammenhang mit der Behinderung, im konkreten Fall mit der Diabetes-Erkrankung und nicht jeder Arztbesuch dient einer Heilbehandlung der vorliegenden Behinderung.

Andere Aufwendungen für Ärzte und ähnliche können allenfalls nach den allgemeinen Regelungen des § 34 EStG außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt darstellen. Dies gilt für alle geltend gemachten Arzt-, Fahrt- und sonstigen Kosten. Es war daher hinsichtlich dieser Kosten ein Zusammenhang mit der Diabetes-Erkrankung bzw. die Frage zu prüfen, ob Aufwendungen für eine Heilbehandlung der Erkrankung Diabetes vorliegen.

Aufstellung der geltend gemachten Kosten

	KM
Dr A	396
Dr. B	140
Dr. C	1020
D	432
Dr. E	192
Krankenhaus 1	140
Uniklinik 2	72
Dr. F	28
Dr. G	74
Chefarzt BVA	320
Apotheke Ort1	96
Apotheke Ort2	90
Zwischensumme	3000
km Geld	1260
Erstattung BVA	25,2
Parkgebühren	27,8
Summe Seite 1 Euro	1262,6
	€
Behandlungsbeiträge	276,35

Medikamente A	141,35
Medikamente Esterbauer	72,55
Apotheke §	17,55
2x Honorarnote	130
Dr. C	90
R Apotheke	44
Biogena	49,9
Reformdrogerie	10,9
Dr. F	28,63
BH Ort5-Führerschein	96,7
Beantragte Kosten	2220,53

Die Amtspartei anerkannte lediglich Kosten in Höhe von € 1112,49 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt, 353,12 € wurden als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt berücksichtigt. Von den Kilometergeldern wurden pauschal nur € 616,14, das sind 50% der beantragten Kilometergelder, berücksichtigt.

Diese Vorgangsweise der Abgabenbehörde ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, hat doch der Bf. nicht dargelegt, worin der ursächliche Zusammenhang einzelner Fahrten mit seiner Minderung der Erwerbsfähigkeit bestehen soll. In diesem Zusammenhang ist der Bf. auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu verweisen, wonach der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung in erster Linie der Partei obliegt (Doralt, § 34 Tz 7, mit Judikaturnachweisen). Es erscheint der Richterin nicht glaubwürdig, dass die Fahrten nur wegen der mit der Diabeteserkrankung verordneten Medikamente angefallen sind bzw. ergeben sich aus der Aufstellung auch Fahrtkosten, die nicht unmittelbar mit Diabetes zusammenhängen.

Zu den einzelnen Aufwänden wird ausgeführt:

Dr. A ist ein praktischer Arzt, die diesbezüglichen Kosten werden als mit der Diabetesbehandlung zusammenhängend anerkannt.

Dr. B hat Akupunkturbehandlungen durchgeführt, diese Kosten werden nicht als Heilbehandlung von Diabetes anerkannt.

Dr. C hat eine Arthrosebehandlung durchgeführt, diese Kosten werden nicht als mit Diabetes zusammenhängend anerkannt, ebensowenig die Physiotherapie, die Zahnbehandlung bei Dr. F und die Aufwendungen für den Urologen Dr. G.

Akupunktur, Nahrungsergänzungsmittel, Naturkost, Naturheilkundemittel: Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Judikatur nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig an. Aufwendungen, die lediglich

auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (E 23.6.1996, 95/15/0018). Die Aufwendungen konnten daher nicht anerkannt werden.

Vivanza und Sildenafil

Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung angeführt, sind nach in Anlehnung an die Entscheidung des OGH v. 27.7.2004 (100bS227/03k) Kosten für Mittel gegen erektile Dysfunktion wie Vivanza und Sildenafil auch für den Bereich des Steuerrechtes mangels Zwangsläufigkeit nicht abzugsfähig.

Führerschein

Gemäß § 4 der oben zitierten Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind ausdrücklich nur nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung erfasst, weshalb die dem Bf. entstandenen Kosten für die Verlängerung des Führerscheines nicht unter diese Bestimmung subsumiert werden können.

Fahrtkosten

Sind die zugrundeliegenden Arztkosten als nicht mit der Diabetes-Erkrankung unmittelbar im Zusammenhang stehend zu betrachten, sind auch die Fahrtkosten nicht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu betrachten. Das Finanzamt ABC hat im Schätzungsweg 50 % der Fahrtkosten als mit der Behinderung in Zusammenhang stehend anerkannt, was aus Sicht der RichterIn nicht zu beanstanden und auch eher großzügig bemessen ist. (siehe auch Ausführungen oben)

Im Zusammenhang mit den Fahrten zu Apotheken darf ausgeführt werden, dass ein Teil der Medikamente als nicht mit der Behinderung im Zusammenhang stehend betrachtet wurde. Zum anderen wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass Fahrten zu Apotheken üblicherweise gemeinsam mit anderen Fahrten, zB Einkaufsfahrten durchgeführt werden und daher eine gesonderte Absetzbarkeit nicht möglich ist. Dies erscheint der RichterIn schlüssig und nachvollziehbar. Eine andere Beurteilung könnte nur durch Vorlage eines Fahrtenbuches erfolgen, welches unstrittig nicht geführt wurde. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass für ungewöhnliche Umstände eine Beweisvorsorgepflicht des Bf. besteht.

Zum Vorbringen im Schreiben vom 21.9.2019 darf noch ergänzt werden, dass den Ausführungen wonach durch eine Diabetes-Erkrankung vermehrt Kontrollen und Untersuchungen auch bei Ärzten anderer Fachrichtungen notwendig bzw. zweckmäßig sind, gefolgt wird. Trotzdem handelt es sich nicht um Kosten der Heilbehandlung von Diabetes.

Diese Kosten können wie Arztkosten bei nichtbehinderten Personen außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) darstellen. Krankheitskosten stellen grundsätzlich außergewöhnliche Belastungen dar. Da diese Kosten aber jedenfalls den vom

Finanzamt errechneten Selbstbehalt in Höhe von € 2268,49 nicht übersteigen (selbst bei Anerkennung aller nicht als mit der Behinderung im Zusammenhang stehenden Kosten in Höhe von 1112,49 € verbleibt zu den beantragten Kosten von € 2250,53 ein geringerer Differenzbetrag), wird auf eine detaillierte Auseinandersetzung verzichtet.

Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, dass der berechnete Selbstbehalt nicht nachvollziehbar sei, wird hinsichtlich Berechnung auf § 34 Abs. 4 EStG verwiesen.

Bei einem Einkommen von mehr als € 14.600 bis € 36.400 beträgt der Selbstbehalt grundsätzlich 10 % vom Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen. Da der von der RichterIn errechnete Selbstbehalt geringfügig über dem von der Amtspartei errechneten liegt aber keine steuerliche Auswirkung dieser Feststellung vorliegt, wird auf eine detaillierte Darstellung verzichtet.

Die Beschwerde war demnach abzuweisen.

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. Eine solche Rechtsfrage liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Linz, am 10. Jänner 2020