

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, über die Beschwerde vom 17.12.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 4.12.2018, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Einkommen	157.939,27€
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	66.849,64€
Einkommensteuer	68.160,77€
Anrechenbare Lohnsteuer	-45.572,07€
Festgesetzte Einkommensteuer	20.589,00€

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) wandte sich gegen seinen Einkommensteuerbescheid 2017 mit nachstehender Begründung:

"Nach einem Fehler in meiner EDV ist es mir nicht möglich die Korrespondenz mit dem Finanzamt zu rekonstruieren. Aus Gründen der Vollständigkeit reiche ich nochmals alle Unterlagen zum Ergänzungsansuchen nach und vervollständige diese um zwei Zahnarztrechnungen, die irrtümlich bereits bei den Unterlagen 2018 abgelegt waren. Ich habe diesen Fehler erst jetzt - noch rechtzeitig erkannt und ersuche um Berücksichtigung bei der Veranlagung 2017. Die a.o. Belastung erhöht sich dadurch auf € 9.491,52. Die Beträge sind belegmäßig nachgewiesen. Ich beantrage den Einkommensteuerbescheid 2017 dahingehend zu berichtigen."

In der in der Folge ergangenen Beschwerdeentscheidung wurden vom Finanzamt die Aufwendungen für den Zahnarzt von jeweils 154,14 Euro und 2.347,20 Euro, ein Hörgerät iHv 5.370,88 Euro und eine Impfgebühr von 12 Euro als außergewöhnliche Belastungen **mit Selbstbehalt** berücksichtigt.

In seinem Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht wandte sich der Bf gegen die Kürzung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderungen um einen Selbstbehalt und beantragte *"die a.o. Belastung 2017 auf Grund meiner Behinderung, iSd VO § 2(2) und § 4, **ohne Selbstbehalt** wie folgt zu berücksichtigen: Hörgerät mit Fahrtkosten € 5.496,88
Zahnersatz € 2.501,34
Fahrtkosten € 68,02
und der bisher anerkannten Therapie und Kurkosten 2017".*

Begründend führte er aus:

ad Hörgerät:

"Bedingt durch meine anerkannte Körperbehinderung, mache ich im Sinne von § 4 der VO zur a.o.Bel. die Aufwendungen für das Hörgerät ohne Selbstbeteiligung geltend. § 4 lautet: „nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Hörgerät,...) sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Die VO regelt die Mehraufwendungen die ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind. § 1 verordnet, dass die in den §§ 2-4 genannten Mehraufwendungen im nachgewiesenen Ausmaß als a.o. Belastung zu berücksichtigen sind.

Die Zuordnung der Kosten für das Hörgerät zu den Aufwendungen mit Selbstbehalt widerspricht der VO. Daher beantrage ich die Aufwendung für das Hörgerät iHv € 6.796,48 abzgl. dem GKK Anteil iHv € 1.425,60 in Summe iHv € 5.370,88 im nachgewiesenen und ursprünglich akzeptierten Ausmaß als a.o. Belastung anzuerkennen. Verbunden mit der Anschaffung des Hörgerätes waren auch Fahrtkosten für den Hörtest, die Gerätauslieferung und 3 Fein- und Nachjustierungen, Kosten, die für die Funktion des Hörgerätes unabdingbar waren und somit auch unter „...Aufwendungen für Hilfsmittel..“ im Sinne des § 4 VO fallen.

Aus diesem Grund begehre ich zusätzlich zu den Anschaffungskosten erstmalig die Fahrtkosten für die Strecke A-Graz-A (5 60km * 0,42) iHv € 126,- als a.o. Belastung anzuerkennen, da sie zwingend ein Teil der Anschaffungskosten des Hilfsmittels/ Hörgerätes sind. Ohne eine gemeinsame Inbetriebnahme mit dem Hörakustiker wäre das Hörgerät nicht nutzbar."*

ad Zahnersatz:

"Hier stellt sich die Frage wie die 1. Instanz ohne erkennbare Recherche zu ihrer Rechtsansicht gelangt. Ein Implantat ist ein prothetisches Produkt und damit durchaus auch als Hilfsmittel im Sinn des § 4 VO zu verstehen. Dieser Aufwand erfüllt auch die weitere Voraussetzung der nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen. Die Aufzählung der Hilfsmittel erfolgt im Klammerausdruck beispielhaft und nicht taxativ. Ich kann aus

der VO nicht entnehmen warum es sich bei dem Implantat um kein geeignetes Hilfsmittel handeln sollte. Das BMF führt auf seiner Internetseite für Familien & Kinder, Untertitel Krankheit & Behinderung unter a.o.Belastungen mit Selbstbehalt als Beispiel Kosten für den Zahnersatz an um selbst festzustellen, dass diese Kosten im Zusammenhang mit einer mindestens 25%igen Behinderung **ohne** Selbstbehaltes berücksichtigt werden. (Stand 01.01.2019). Aus diesem Grund sollten die Aufwendungen im ausgewiesenen Ausmaß iHv € 154,14 u. € 2.347,20 in Summe iHv € 2.501,34 auch ohne Selbstbehalt anerkannt werden. Unabhängig davon lässt sich aber auch ein weiterer Kontext zu § 1 VO in Verbindung § 4 VO herstellen. Das Zahnimplantat wurde nach einem Sprung im Zahn, der bis in die Wurzel reichte, notwendig.

Ein derartiger Schaden tritt gehäuft nach Unfällen auf, die eine starke mechanische Belastung aufweisen. Zurückblickend auf meinen Unfall mit einem Kompressionsbruch des 6. Halswirbel nach einem Sprung ins Wasser, einem Schädeltrauma, partiellen Lähmungen und einem mehrmonatigen Spitalsaufenthalt, den ich in Extension mit einer Crutchfield-Klammer liegend absolvierte, geht es mir heute der Situation entsprechend. Meine 60%ige Behinderung ist zum Großteil diesem Umstand zuzuschreiben. Bei dieser Verletzung nahmen auch zwei Zähne Schaden, ein Backen- und ein Schneidezahn. Die Haarrisse in beiden Zähnen wurde vom damals behandelnde Zahnarzt Doz. Dr. Mayr fest - und mir eine Brücke in Aussicht gestellt. Die tatsächliche Auswirkung trat zwar erst jetzt ein aber verursacht wurde sie durch den Unfall.

Mittlerweile ist Dr. Mayr verstorben und der Nachweis nicht direkt zu führen. Der Sachverhalt ist aber aus dem Unfallverlauf heraus glaubhaft darzustellen. Folgt man dieser Kausalitätskette, dann hat diese Aufwendung der Heilbehandlung, unmittelbar mit meiner Behinderung zu tun hat, und ist auch aus diesem Titel als a.o.Belastung ohne Selbstbehalt zu."

ad Fahrtkosten:

"Anlässlich des Studiums der §§ 34 u.35 und der VO habe ich erkannt, dass ich die mir zustehenden Fahrtkosten für den Kuraufenthalt im Kurhotel Dr. Stühlinger am Semmering noch nicht geltend gemacht habe. Ich beantrage hierfür die Fahrtkosten (2*81km) iHv € 68,04 zu berücksichtigen. Die Kurkosten wurden bereits im Erstbescheid anerkannt."

Mit Vorhalt vom 6.3.2020 wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht eingeladen, das im Bescheid des Bundessozialamtes bzw. im Beiblatt genannte **Sachverständigengutachten vom 31. Jänner 2000** vorzulegen.

Mit Mail vom 17.3.2020 übermittelte der Bf nochmals den Bescheid mit der Behinderungsfeststellung iHv 60% vom 9.3.2000 sowie das bereits vorgelegte Beiblatt zum Bescheid vom 9.3.2000.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die vom Bf getätigten Aufwendungen für ein Hörgerät, ein Implantat und die Fahrtkosten für die Hin- und Rückfahrt zu seinem Kuraufenthalt als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind.

Rechtliche Grundlagen:

Gemäß § 34 Abs. 1 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) *außergewöhnliche Belastungen* abzuziehen.

Dabei ist grundsätzlich ein Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) zu berücksichtigen.

Dies gilt gemäß § 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988 nicht für tatsächliche Kosten, die aus dem Titel der Behinderung (§ 35 Abs. 5) geltend gemacht werden.

Allerdings bedarf es diesbezüglich eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhanges der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (vgl. UFS 9.10.2008, RV/0147-G/08, mwA).

Gemäß § 1 Abs. 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über *außergewöhnliche Belastungen* (VO) sind (ua.) die in § 4 genannten Mehraufwendungen ohne Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen. Dabei handelt es sich um "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für *Hilfsmittel* (zB Rollstuhl, *Hörgerät*, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung".

Hingegen können Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung steht (zB Kosten der Augenoperation eines wegen Beinamputation Behinderten), grundsätzlich nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 geltend gemacht werden (vgl. nochmals UFS 9.10.2008, RV/0147-G/08, mwA).

Nach der Rechtsprechung des VwGH hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelfall anzuführen sind (VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191). Er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (VwGH 26.3.2003, 98/13/0072).

Laut dem vom Bf vorgelegten Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark vom 9.3.2000 wurde dem Antrag des im Jahr 1943 geborenen Bf vom 21.12.1999 gefolgt und ein Gesamtgrad der Behinderung (§ 27 Abs. 1 BEinstG) von 60 v.H. unter Berücksichtigung folgender Gesundheitsschädigungen festgestellt:

Degenerative Wirbelsäulenschädigung bei Zustand nach Trümmerfraktur des 6. Halswirbels	40 v.H.
Migräne	30 v.H.
Polyarthrosen, Polyarthralgien	30 v.H.
Nervus ulnaris Läsion rechts	30 v.H.
Hyperuricämie	20 v.H.

Eine Nachuntersuchung war nicht vorgesehen.

Zweifelloos kann eine Zahnsanierung bei Vorliegen massiver Probleme, die die Herstellung von Kronen und *Implantaten* notwendig macht, aus vielerlei medizinischen Gründen notwendig sein. Im vorliegenden Fall wurde jedoch kein Nachweis erbracht, dass die Implantierung eines Zahnes mit den der Behinderung zugrundeliegenden Erkrankungen in einem direkten Zusammenhang steht.

Eine Berücksichtigung dieser Kosten konnte daher – wie vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung bereits ausgeführt worden ist - nur nach der allgemeinen Regelung für außergewöhnliche Belastungen nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes nach Abs. 4 leg.cit. erfolgen.

Ad Hörgerät:

Auch die Hilfsmittel im Sinne des § 4 der VO, unter die das geltend gemachte *Hörgerät* zu subsumieren ist, *müssen in Zusammenhang mit der jeweiligen Behinderung (im gegenständlichen Fall somit einer Hörbehinderung) stehen*; ansonsten kommt ein Abzug als *außergewöhnliche Belastung* nur mit Selbstbehalt in Betracht (vgl. *Wanke*, § 35 Anm. 68, mit Judikaturverweis).

Im vorliegenden Fall basiert die mit Bescheid vom 9.3.2000 bescheinigte Behinderung nicht auf einer Hörbehinderung, sondern diversen Erkrankungen des Bewegungsapparates, erhöhter Harnsäure bzw. Migräne.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 3.4.2014, 99/13/0169, müssen die Aufwendungen mit der die Behinderung begründenden Krankheit in einem ursächlichen Zusammenhang stehen.

Ein derartiger Nachweis wurde jedoch nicht erbracht.

Aufgrund der Erfahrung des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass der Verlust von Zähnen und die Beeinträchtigung des Gehörs, wie auch bei anderen Abgabepflichtigen, altersbedingt eingetreten ist (vgl. BFG 8.4.2015, RV/2100524/2011).

Das Finanzamt hat daher im vorliegenden Fall die geltend gemachten Ausgaben für das *Hörgerät* zu Recht nur als *außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt* anerkannt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

ad Fahrtkosten:

§ 4 VO *Außergewöhnliche Belastungen* normiert, dass "nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung" im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind, wobei zu den Kosten der Heilbehandlung auch die in diesem Zusammenhang anfallenden *Fahrtkosten* zählen (VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094; vgl. zB. *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 III, § 34 Einzelfälle, Stichwort "Behinderte", "*Fahrtkosten*" sowie "Krankenkosten", jeweils mit weiteren Nachweisen).

Die beantragten Fahrtkosten des Bf für die Hin- und Rückfahrt zu seinem Kuraufenthalt in Höhe von 68,02 Euro können anerkannt werden. Es erhöhen sich folglich die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von 1.607,30 Euro auf 1.675,32 Euro. Das Einkommen vermindert sich auf 157.939,27 Euro.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. Mai 2020