

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. Juli 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 19. Juni 2018, Steuernummer ***1***, betreffend Einkommensteuer 2017, 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 als Beilage angeschlossenen 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. Bisheriger Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Pensionistin.

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2017, die sie am 14. Juni 2018 persönlich beim Finanzamt abgab, machte sie an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt Kurkosten von 376,44 € sowie an außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung (der Grad der Behinderung der Bf. beträgt 60%) die pauschalen Freibeträge für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit sowie Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit und unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung von 3.221,08 € geltend.

Der Bezug habende Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagungsbescheid) für 2017 vom 19. Juni 2018 erging erklärungsgemäß. Die als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt geltend gemachten Kurkosten von 376,44 € wirkten sich dabei nicht

steuermindernd aus, da sie den gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigenden Selbstbehalt von 3.201,40 € nicht überstiegen.

Gegen den angeführten Bescheid erhob die Bf. am 7. Juli 2018 Beschwerde, in der sie hinsichtlich der Krankheitskosten (außergewöhnlichen Belastungen) ausführte, aufgrund ihrer 60%-igen Behinderung um volle Anerkennung der Kuraufenthaltskosten von 376,44 €, dh. um Berücksichtigung derselben als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt, zu ersuchen. Somit mache der gesamte Betrag gemäß Kennzahl 476 (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) 3.597,52 € aus.

Am 17. September 2018 erging seitens des Finanzamts ein Ersuchen um Ergänzung „betreffend Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid“ an die Bf., das folgenden Wortlaut aufweist:

„[...]“

Ergänzungspunkte:

Sie werden ersucht, folgende Unterlagen nachzureichen:

Eine detaillierte Aufstellung mit einer kurzen Stellungnahme und die Belege in Kopie bezüglich der geltend gemachten Krankheitskosten und Kurkosten inkl. Kostenersätze durch die Krankenkasse, wobei Sie bitte die Kosten im Zusammenhang mit der 60%-igen Behinderung und die restlichen Krankheitskosten getrennt auflisten.

Bescheid vom Bundessozialamt in Kopie über die 60%-ige Behinderung inkl. Beiblatt, aus dem die Krankheit, der zugewiesene Prozentsatz, die Zucker- und Gallendiät ersichtlich sind.

[...]“

In ihrem Antwortschreiben vom 29. Oktober 2018 führte die Bf. aus, gemäß dem Ersuchen des Finanzamts folgende Unterlagen in Kopie beizulegen:

- Ausweis Bundessozialamt über Invalidität 60% ab 1998, Bescheid Bundessozialamt inkl. Beiblatt, Formblatt 1998 Amtsarzt.
- Detaillierte Aufstellung Krankheitskosten 2017, sortiert nach Krankheit (Antrag Kennzahl 476 6.009,48 €, Antrag Kennzahl 734 376,44 €).
- Alle entsprechenden Belege.

In den Jahren 2008 und 2009 habe die Bf. eine schwere Operation und Nachoperationen Galle, Blinddarm, Darmverkürzung gehabt und es sei auch Diabetes festgestellt worden.

Wegen Diabetes sei von der ***2*** der Kuraufenthalt im ***3*** der ***2*** bewilligt und durchgeführt worden.

Durch die Neuerkrankung ihrer Augen sei eine Operation der Augen im Jahr 2017 notwendig geworden.

Diesem Antwortschreiben der Bf. waren zahlreiche Unterlagen und Belege beigegeben, darunter ein ärztlicher Entlassungsbericht der ***2***, ***3***, vom 23. Oktober 2017, eine Rechnung der ***4*** vom 29. Dezember 2017 über Sonderklassegebühren von 188,23 €, eine Honorarnote des ***5***, Facharzt für Augenheilkunde und Optometrie sowie chirurgischer Oberarzt an der ***7*** des ***6***, vom 29. Dezember 2017 betreffend eine bei der Bf. am 22. Dezember 2017 durchgeführte Augenchirurgie (Cataract OP + Hinterkammerlinsenimplantation) an beiden Augen über einen Betrag von 3.000,00 €, Brillen- und Apothekenrechnungen (Medikamente) sowie Parkgebührenquittungen ua. vom ***6***.

Weiters waren diesem Antwortschreiben ua. beigegeben:

- Ein Ausweis des Bundessozialamts vom 7. Juli 1999 über die 60%-ige Behinderung der Bf. ab 1998.
- Ein Bescheid des Bundessozialamts vom 9. April 1999, wonach bei der Bf. eine 60%-ige Behinderung seit dem 18. September 1998 bestehe, sowie ein dazu gehörendes Schreiben des Bundessozialamts vom 19. Dezember 2000 („Betreff: Nachuntersuchung“) samt beiliegendem Beiblatt.

In diesem Schreiben vom 19. Dezember 2000 wird der Bf. unter Bezugnahme auf die amtswegig durchgeführte Nachuntersuchung vom 9. November 2000 mitgeteilt, dass sich keine Änderung des Grades ihrer Behinderung von 60% ergeben habe. Der Bescheid des Bundessozialamts vom 9. April 1999 sei somit nach wie vor gültig. Das beiliegende Beiblatt sei dem Bescheid vom 9. April 1999 anzuschließen.

In diesem Beiblatt ist angeführt, dass, basierend auf dem eingeholten ärztlichen Sachverständigengutachten vom 9. November 2000, die Behinderung der Bf. in einer Depression mit Somatisierung (Anpassungsstörung), in degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule sowie in einer chronisch obstruktiven Lungenfunktionsstörung bei Nikotinabusus bestehe (die in Zusammenwirken dieser Gesundheitsschädigungen verursachte Funktionsbeeinträchtigung betrage 60%).

- Eine amtsärztliche (polizeiärztliche) Bestätigung vom 17. September 1998, wonach der Grad der Behinderung der Bf. 50% betrage, die Bf. Krankendiätverpflegung benötige (ohne Angabe der Krankheit) und sie gehbehindert sei.

Am 23. November 2018 erging ein weiteres Ersuchen um Ergänzung „betreffend Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017“ an die Bf., das folgenden Wortlaut aufweist:

„[...]“

Ergänzungspunkte:

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Eine durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit kann durch eine ärztliche Verordnung nachgewiesen werden.

Sie werden ersucht, eine ärztliche Bestätigung über die Notwendigkeit eines Badeliftes (Badekissen) bzw. eine Bewilligung durch die Krankenkasse, die vor Erwerb ausgestellt wurde, nachzureichen.“

Als Antwort auf dieses weitere Ersuchen um Ergänzung übermittelte die Bf. dem Finanzamt am 21. Februar 2019 eine ärztliche Bestätigung des ****8***, Facharzt für Orthopädie und orthopädische Chirurgie, vom 18. Jänner 2019, wonach die Bf. aufgrund fortschreitender degenerativer Erkrankungen der Wirbelsäule in ständiger Behandlung in dessen Praxis sei. Weiters bestünden internistische Diagnosen, mit Beschwerden der Bauchspeicheldrüse, der Lunge und ein Diabetes Mellitus. Da die Patientin stark in ihrer Beweglichkeit eingeschränkt sei, sei aus fachärztlicher Sicht ein Badewannenlift (Badekissen) für die Bf. unbedingt notwendig.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. März 2019 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass es an nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung (unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung) nur mehr einen Betrag von 2.717,59 € zum Abzug zuließ (bestehend aus 150,00 € Honorarnote ***9***, 2.000,00 € Badewannenlift und Badekissen, 191,15 € Apothekenrechnungen (Medikamente) sowie 376,44 € Kurkosten). An außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurde ein Betrag von 3.480,10 € gewährt.

Begründend führte die belangte Behörde dazu aus:

„Gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen können neben dem Pauschbetrag für Behinderung auch Krankheitskosten im Zusammenhang mit einer Behinderung (mindestens 25%) anfallen und als Kosten der Heilbehandlung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anerkannt werden. Grundsätzliche Voraussetzung ist jedoch, dass die Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang zu der die Behinderung begründenden Krankheit (bzw. dem Leiden) stehen (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

Da die geltend gemachten Kosten in Höhe von 3.480,10 € (Aufwendungen im Zusammenhang mit der Augenoperation und Brillen) jedoch in keinem Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung (mindestens 25%) stehen, waren die Aufwendungen nicht zusätzlich, sondern mit Abzug eines Selbstbehaltes anzusetzen.

Bei Sonderklassepatienten handelt es sich um keine Patienten, die eine bessere medizinische Behandlung genießen. Sonderklassepatienten genießen üblicherweise die Vorzüge von Einzel- bzw. Doppelzimmer, erweiterte Menüauswahl, erweiterte Besuchszeiten etc. Sonderklasse dient nicht dazu, auf dem medizinischen Bereich eine Zweiklassengesellschaft zu schaffen. Bei der medizinischen Versorgung sollten alle Patienten gleich (gut) behandelt werden. Die Sonderklassebehandlung erfolgt im Umfeld des Krankenhausaufenthaltes.

Die Sonderklassegebühr von 188,23 € stellt daher keine außergewöhnliche Belastung dar.

Ihrer Beschwerde konnte somit nur teilweise stattgegeben werden.“

In ihrem Vorlageantrag vom 8. April 2019 ersuchte die Bf., den Einkommensteuerbescheid 2017 dahingehend abzuändern, dass der Selbstbehalt bei der außergewöhnlichen Belastung wegen eigener körperlicher Behinderung der Bf. von 60% gestrichen werde.

Begründend führte die Bf. dazu aus, sie sei zu 60% körperlich beeinträchtigt gemäß Ausweis des Bundessozialamts und sie habe schon seit dem Jahr 1998 gemäß Amtsarzt die Bestätigung für Gehbehinderung und Krankendiätverpflegung. Aufgrund ihrer jahrelangen Medikation für Lungenerkrankung, Gehbehinderung und Diabetes habe sich auch ihr Augenlicht auf 9 Dioptrien, dh. starke Sehschwäche, verschlechtert. Durch die Operation der Augen seien die Dioptrien von 9 auf 3 gesunken, was der Bf. ermögliche, ihren Lebensalltag mit ihren gesundheitlichen Beeinträchtigungen mit nur geringer fremder Hilfe zu meistern.

Aus diesen obig angeführten Gründen ersuche die Bf., von einem Abzug des Selbstbehaltes für außergewöhnliche Belastungen von 3.226,75 € abzusehen.

Am 26. Mai 2020 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte das Finanzamt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten der Bf. abzuändern, und führte dazu Folgendes aus:

Die Bf. habe im Vorlageantrag die Berücksichtigung von Kosten für eine Augenoperation inkl. Brillen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt beantragt, da diese im Zusammenhang mit ihrer Behinderung stünden. Aufgrund einer jahrelangen Medikation für Lungenerkrankung, Gehbehinderung und Diabetes habe sich das Augenlicht auf 9 Dioptrien verschlechtert. Laut vorgelegter Aufstellung der Bf. betrügen die Kosten für die Augenerkrankung 3.480,10 € und setzten sich zusammen aus Parkgebühren von 5,60 €

und 2,80 €, Sonderklassegebühren von 188,23 €, Kosten für die Operation von 3.000,00 € und Kosten für Brillen von 445,00 €. Ebenso in Zusammenhang mit der Augenoperation stünden laut vorgelegter Aufstellung Apothekenkosten von gesamt 26,70 € (Rechnungsbelege vom 11. Jänner 2018, 20. Dezember 2017 und 22. Dezember 2017).

Im Zuge der Beschwerdeerledigung seien die im Erstbescheid bereits berücksichtigten Krankheitskosten in Zusammenhang mit einer Behinderung in Höhe der ursprünglich beantragten 3.221,08 € überprüft worden. Es sei ein Ersuchen um Ergänzung versendet und es seien Aufstellungen, Belege und der Bescheid des Bundessozialamts abverlangt worden. Mit der Übermittlung der Unterlagen seien zusätzliche, bisher noch nicht beantragte unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung von 6.385,92 € (6.009,48 € + Kurkosten von 376,44 €) beantragt worden (siehe Aufstellung der Bf. in ihrem Antwortschreiben vom 29. Oktober 2018).

Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung seien einerseits die Sonderklassegebühren nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden und andererseits seien die restlichen beantragten Kosten in Zusammenhang mit der Augenoperation als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung des Selbstbehalts anerkannt worden, da diese laut vorgelegtem Bescheid des Bundessozialamts in keinem Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung der Bf. stünden.

Diesbezüglich werde als Beweismittel insbesondere auf das ärztliche Sachverständigengutachten vom 9. November 2000 betreffend die Bf. verwiesen.

In seiner rechtlichen Würdigung („Stellungnahme“) dazu führte das Finanzamt aus, es werde beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Hierzu werde vor allem auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung verwiesen und ergänzend ausgeführt:

Gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, könnten neben dem Pauschbetrag für Behinderung auch Krankheitskosten in Zusammenhang mit einer Behinderung (mindestens 25%) anfallen und als Kosten der Heilbehandlung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts anerkannt werden. Grundsätzliche Voraussetzung sei jedoch, dass die Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang zu der die Behinderung begründenden Krankheit (bzw. dem Leiden) stünden (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

Laut Bescheid des Bundessozialamts vom 9. April 1999 bestehe eine 60%-ige Behinderung der Bf. seit dem 18. September 1998. Basierend auf dem ärztlichen Sachverständigengutachten vom 9. November 2000 bestehe die Behinderung in einer Depression mit Somatisierung, degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule und einer chronisch obstruktiven Lungenfunktionsstörung bei Nikotinabusus.

Wenn die Bf. nun behaupte, dass die Augenoperation in Zusammenhang mit der jahrelangen Medikation für Lungenerkrankung, Gehbehinderung und Diabetes stehe, so sei dem einerseits entgegen zu halten, dass weder eine Gehbehinderung noch eine Behinderung aufgrund von Diabetes aus dem Bescheid des Bundessozialamts hervorgehe. Die Gehbehinderung und eine Krankendiätverpflegung sei lediglich am 17. September 1998 von der ***10*** bestätigt worden (Formular L 38).

Der Bescheid des Bundessozialamts sei am 9. April 1999 erlassen worden und stelle die Behinderung seit dem 18. September 1998 fest. Dieser aktuelle Bescheid bilde somit die Grundlage für die Entscheidung für das Kalenderjahr 2017, ob Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung mit oder ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen seien.

Der Bf. sei andererseits mit Ersuchen um Ergänzung vom 23. November 2018 die Möglichkeit gegeben worden, ua. eine ärztliche Verordnung vorzulegen, die die Behauptungen der Bf. untermauerten. Dies sei nicht erfolgt. Im gegenständlichen Fall stünden daher die beantragten Aufwendungen in Zusammenhang mit der Augenoperation von 3.480,10 € in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung, weswegen diese nicht ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden könnten.

Die Sonderklassegebühr von 188,23 € stelle, wie in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, keine außergewöhnliche Belastung dar. Es sei zudem nur vollständigshalber zu erwähnen, dass die Rechnung der ***4*** am 29. Dezember 2017 (Freitag) ausgestellt worden sei. Aus der vorgelegten Kopie des dazu gehörigen Zahlscheins (Antwortschreiben der Bf. vom 29. Oktober 2018) gehe hervor, dass dieser am 5. Jänner 2018 eingereicht worden sei. Es sei davon auszugehen, dass es sich hierbei um den Stempel von der Bank handle und die Zahlung daher auch erst im Kalenderjahr 2018 erfolgt sei und somit schon allein aus diesem Grund nicht im Kalenderjahr 2017 berücksichtigt werden könne (§ 19 EStG 1988).

Ebenso seien die Kosten für Medikamente, die in Zusammenhang mit der Augenoperation stünden, als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt worden (3,10 €, 13,35 €, 10,25 €). Dem Finanzamt sei hier in der Beschwerdevorentscheidung insoweit ein Fehler unterlaufen, als Kosten für Augentropfen von 3,10 € berücksichtigt worden seien, obwohl diese erst am 9. Jänner 2018 oder 10. Jänner 2018 gekauft worden seien und somit kein Abfluss im Kalenderjahr 2017 stattgefunden habe.

Es wären sohin nach Ansicht des Finanzamts abweichend von der Beschwerdevorentscheidung außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt von 3.477,00 € (statt 3.480,10 € gemäß Beschwerdevorentscheidung) zu berücksichtigen.

Das Finanzamt beantrage darüber hinaus eine Verböserung insoweit, als die Kurkosten von 376,44 € abweichend von der Beschwerdeentscheidung als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zu berücksichtigen seien, da die Kur laut Aufstellung der Bf. im ***11*** Zentrum für Diabetes ***3*** erfolgt sei und, wie bereits oben erwähnt, eine Behinderung aufgrund von Diabetes nicht vorliege. Es wären sohin abweichend von der Beschwerdeentscheidung nur Kosten von 2.341,15 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Weiters werde eine Verböserung insoweit beantragt, als die Erforderlichkeit einer speziellen Diätverpflegung (hier: Zucker und Galle) aus dem Bescheid des Bundessozialamts bzw. dem ärztlichen Sachverständigengutachten aus dem Kalenderjahr 2000 (Nachuntersuchung) nicht hervorgehe und der jeweilige berücksichtigte Freibetrag daher nicht zustehe.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens ([§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#)) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg. cit.) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss dabei außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Alle vorstehenden Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

Gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Nach § 34 Abs. 6 5. und 6. Teilstich EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 leg. cit.).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, lautet:

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners ([§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#)),

- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners ([§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#)), wenn dieser Einkünfte im Sinne des [§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder

- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes ([§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#)), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß [§ 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967](#) gewährt wird,

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.“

§ 2 der VO weist folgenden Wortlaut auf:

„§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro

- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro

- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) zu berücksichtigen.“

§ 4 der VO lautet:

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

Streit zwischen den Parteien des gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob die der Bf. in Zusammenhang mit ihrer Augenerkrankung entstandenen Aufwendungen von 3.480,10 € (bestehend aus Operationskosten (3.000,00 €), Kosten für Brillen (445,00 €), für Medikamente (26,70 €) und Parkgebühren (8,40 €)) als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (so das Finanzamt) oder ohne Selbstbehalt (so die Bf.) abzugsfähig sind (gegen die in der Beschwerdeentscheidung vom 6. März 2019 erfolgte Nichtanerkennung der Sonderklassegebühren von 188,23 € als außergewöhnliche Belastung hat die Bf. in ihrem Vorlageantrag vom 8. April 2019 keinen Einwand erhoben).

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes Folgendes festzuhalten:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 Einzelnen anzuführen sind (*Behauptungs- und Nachweispflicht*: Jakom/Peyerl, EStG¹², § 34 Rz 9, mit Verweis auf VwGH 10.08.2005, [2001/13/0191](#)).

Zwar gibt es im Abgabenverfahren keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel; als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, *der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken* (UFS 24.07.2008, [RV/2087-W/04](#), unter Verweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S 1561; BFG 29.05.2015, [RV/7101625/2015](#)). Die steuerliche Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung schränkt den Abgabenanspruch ein; *sie begünstigt den Abgabepflichtigen, weshalb die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem*

Abgabepflichtigen obliegt (vgl. UFS 11.12.2006, [RV/0317-G/06](#); BFG 29.05.2015, [RV/7101625/2015](#); BFG 8.11.2019, [RV/7101576/2017](#); BFG 10.3.2020, RV/7100964/2020).

Gemäß der [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), [BGBl. Nr. 303/1996](#) idF [BGBl. II Nr. 430/2010](#), können neben dem Pauschbetrag für Behinderung auch Krankheitskosten im Zusammenhang mit einer mindestens 25%-igen Behinderung anfallen und als Kosten der Heilbehandlung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anerkannt werden. Dabei bedarf es *eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt* (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150). Grundsätzliche Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang zu der die Behinderung begründenden Krankheit (bzw. dem Leiden) stehen (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

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 ([§ 35 Abs. 2 EStG 1988](#)). *Der Nachweis kann nur durch ein Gutachten der im Gesetz genannten zuständigen Stelle geführt werden* (es besteht seit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 eine generelle Zuständigkeit des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, nunmehr kurz „Sozialministeriumservice“). *Haus- oder fachärztliche Bestätigungen oder Privatgutachten sind nicht ausreichend* (Wanke in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG 16. EL, § 35 Anm. 32 (EStG), mit Verweis auf UFS Wien 26.11.2007, RV/0986-W/07). Maßgebend ist die jeweils letztgültige Bestätigung (vgl. UFS Wien 18.5.2011, RV/0346-W/10).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. einen *Bescheid des Bundessozialamts vom 9. April 1999*, wonach bei der Bf. eine 60%-ige Behinderung seit dem 18. September 1998 bestehe, sowie ein *dazu gehörendes Schreiben des Bundessozialamts vom 19. Dezember 2000* („Betreff: Nachuntersuchung“) *samt beiliegendem Beiblatt* vorgelegt. In diesem Schreiben vom 19. Dezember 2000 wird der Bf. unter Bezugnahme auf die amtswegig durchgeführte Nachuntersuchung vom 9. November 2000 mitgeteilt, dass sich keine Änderung des Grades ihrer Behinderung von 60% ergeben habe. *Der Bescheid des Bundessozialamts vom 9. April 1999 sei somit nach wie vor gültig. Das beiliegende Beiblatt sei dem Bescheid vom 9. April 1999 anzuschließen.*

In diesem Beiblatt ist angeführt, dass, basierend auf dem eingeholten ärztlichen Sachverständigengutachten vom 9. November 2000, die Behinderung der Bf. in einer Depression mit Somatisierung (Anpassungsstörung), in degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule sowie in einer chronisch obstruktiven Lungenfunktionsstörung bei Nikotinabusus besteht. *Von einer Gehbehinderung und/oder einer Behinderung durch Diabetes ist darin ebenso wenig die Rede wie vom Erfordernis einer Krankendiätverpflegung.*

Diese vom Bundessozialamt ausgestellten Dokumente bilden, wie das Finanzamt in seiner sorgfältigen Beweiswürdigung im Vorlagebericht vom 26. Mai 2020 zutreffend ausführt, die letztgültige und somit maßgebende Bestätigung (eine neuere Bestätigung des Bundessozialamts wurde von der Bf. trotz Ergänzungsersuchen vom 23. November 2018 nicht vorgelegt; haus- oder fachärztliche Bestätigungen, wie die ärztliche Bestätigung des ***8*** vom 18. Jänner 2019, sind nicht ausreichend), *die die Grundlage für die Entscheidung für das Kalenderjahr 2017, ob Krankheitskosten der Bf. als außergewöhnliche Belastung mit oder ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind, darstellt*, bleiben doch vor 2005 ausgestellte Bescheinigungen weiter gültig ([§ 124b Z 111 EStG 1988](#)), und zwar solange, bis eine aktuellere Einstufung durch eine im § 35 Abs. 2 1. bis 3. Teilstich EStG 1988 angeführte Einrichtung vorliegt (anzumerken ist, dass das hier vorliegende Gutachten des Bundessozialamts vom 9. April 1999 zum Entfall der Wirkungen der polizeiärztlichen Bestätigung vom 17. September 1998 führt, da es später als diese ergangen ist (UFS Wien 18.5.2011, RV/0346-W/10)).

Aufgrund dieser Ausführungen ist das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass die geltend gemachten Kosten in Höhe von 3.480,10 € (Aufwendungen im Zusammenhang mit der Augenoperation und Brillen) in keinem Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung der Bf. stehen, da, wie bereits ausgeführt, in den oa., vom Bundessozialamt ausgestellten Dokumenten von einer Behinderung durch Diabetes nicht die Rede ist. Die belangte Behörde hat somit zu Recht die Aufwendungen von 3.480,10 € nur als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannt.

Die in der Beschwerdeentscheidung vom 6. März 2019 zu Recht (vgl. BFG 10.3.2020, RV/7100964/2020) erfolgte Nichtanerkennung der Sonderklassegebühren von 188,23 € als außergewöhnliche Belastung ist, wie bereits oben ausgeführt, nicht mehr strittig; abgesehen davon kommt ihnen im Jahr 2017 schon deshalb keine Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung zu, da sie gemäß Bezug habender Zahlscheinkopie (S 21 BFG-Akt) nachweislich erst am 5. Jänner 2018 einbezahlt wurden.

Zu den im Vorlagebericht vom 26. Mai 2020 gestellten Anträgen des Finanzamts auf Verböserung ist festzuhalten, dass sich diese Anträge als berechtigt erweisen:

Die von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 6. März 2019 irrtümlich gewährten Kosten für Augentropfen (3,10 €) sind im Streitjahr nicht abzugsfähig, da sie erst im Jänner 2018 geleistet wurden (S 23/Rückseite BFG-Akt). Die Kurkosten von 376,44 € sind nur als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen, da wie bereits oben ausgeführt, eine Behinderung der Bf. durch Diabetes nicht nachgewiesen wurde. Und schließlich sind die pauschalen Freibeträge für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit sowie Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit im Streitjahr nicht anzuerkennen, da, wie das Finanzamt im Vorlagebericht vom 26. Mai 2020 richtig ausgeführt hat, das Erfordernis einer speziellen Diätverpflegung aus dem Bescheid des Bundessozialamts vom 9. April 1999 und dem dazu

gehörenden Schreiben des Bundessozialamts vom 19. Dezember 2000 („Betreff: Nachuntersuchung“) samt beiliegendem Beiblatt nicht hervorgeht.

Somit ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 abzuändern und folgende außergewöhnliche Belastungen der Bf. sind im Streitjahr anzuerkennen:

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt: 3.853,44 €.

Außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt: 2.341,15 €.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage. 1 Berechnungsblatt (betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017)

Unzulässigkeit 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf solche, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Die (ordentliche) Revision ist somit nicht zulässig.

Wien, am 16. Juni 2020