

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. April 2012 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 13. Juni 2012 zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) begehrte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 vom 06.02.2012 unter anderem Krankheitskosten in der Höhe von € 1.338,90 als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) im Zusammenhang mit einer Behinderung. Die Behinderung selbst wurde nicht angegeben, ebenso wenig der Grad der Behinderung.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19.04.2012 wurden die geltend gemachten Krankheitskosten daraufhin nicht berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf innerhalb offener Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 25.04.2012 Berufung (Beschwerde) ein und führte zur Begründung aus, dass bei ihm eine 35 %-ige Hörbehinderung vorliege. Eine Bescheinigung des Amtsarztes hierüber liege dem Finanzamt vor. Die geltend gemachten Krankheitskosten in der Höhe von € 1.338,90 würden sich aus Wahlarztkosten, Rezeptgebühren und Kilometergeld im Zusammenhang mit den Arztfahrten zusammensetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) vom 13.06.2012 wurde der Berufung (Beschwerde) teilweise stattgegeben. Der Grad der Behinderung in der Höhe von 35 % wurden im Form des dafür vorgesehenen Freibetrages berücksichtigt. Die Kosten für Batterien für ein Hörgerät wurden ohne Selbstbehalt in Abzug gebracht. Die übrigen geltend gemachten Krankheitskosten wurden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt gewertet, da sie nicht im Zusammenhang mit der Hörbehinderung stünden. Auch die Fahrten zu den Ärzten seien aus diesem Grund nicht anerkannt worden.

Daraufhin beantragte der Bf fristgerecht mittels Vorlageantrag vom 25.06.2012, dass die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt werde. In der Begründung führte der Bf aus, dass die Kosten im Zusammenhang mit seiner Hörbehinderung stünden. Dies gehe aus den vorgelegten Arztrechnungen hervor. Die Fahrtkosten seien ausschließlich im Zusammenhang mit diesen Arztbesuchen entstanden.

Folgende Unterlagen wurden vom Bf vorgelegt:

- Honorarnote Facharzt für Innere Medizin vom 06.04.2011 in der Höhe von € 378,40.
- Honorarnote Facharzt für Innere Medizin, Adressat Frau ***1***.
- Rechnung Salzburger Landeskliniken in der Höhe von € 87,84 über Leistungen im Zusammenhang mit einem stationären Krankenhausaufenthalt vom 07.12.2011 bis 14.14.2011.
- Apothekerrechnungen in der Höhe von insgesamt € 551,85, ebenso zum Teil Adressat Frau ***1***.
- Eine Bestätigung über Fahrten von Frau ***1*** in die Salzburger Landeskliniken.
- Rechnung Batterie Hörgerät € 9,60

Bei der Honorarnote des Facharztes für Innere Medizin, die an den Bf gerichtet ist, ist als Diagnose angegeben: „Axiale Gleithernie, Refluxösophagitis, Antrum und distale Corpusgastirtitis, Blubitis, Struma multinodosa, Carotis: Bifurkationssklerose re, ACI-Stent links, Leber: Steatose, Nieren: bds inkomplette Doppelnieren, wellig bis höckrige Oberfläche, Aortensklerose...“

Eine Internetrecherche durch das BFG ergab, dass es sich dabei um folgende Krankheiten handelt: Zwerchfellbruch, Gastritis, Magenschleimhautentzündung, Schilddrüsenvergrößerung, Verengung der Halsschlagader, Fetteinlagerungen in der Leber, Doppelnieren und Ablagerungen in den Arterien.

Am 13.12.2012 legte die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 dem Bundesfinanzgericht (damals Unabhängigen

Finanzsenat) zur Entscheidung vor. Ergänzend zum bisherigen Vorbringen wurde im Vorlagebericht ausgeführt, dass der Bf bislang keine Nachweise über einen Zusammenhang der Kosten mit seiner Hörbehinderung und auch keine Aufstellung der Fahrten vorgelegt hätte.

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf leidet an einer Hörbehinderung mit einem Grad der Behinderung von 35%.

Im Jahr 2011 hatte er Aufwendungen für Batterien für ein Hörgerät, Wahlarztbesuche für sich und seine Ehefrau sowie für Medikamente geltend gemacht.

Der Wahlarztbesuch des Bf erfolgte aufgrund von gesundheitlichen Problemen in folgenden Bereichen: Magen, Schilddrüse, Halsschlagader, Arterien sowie Leber und Nieren (genaue Beschreibung siehe oben Verfahrensgang).

Aus der Rechnung über die Leistungen im Zusammenhang mit dem stationären Krankenhausaufenthalt des Bf ist keine Diagnose oder Leistungsbeschreibung ersichtlich.

Die vorgelegten Apothekenrechnungen, die den Bf als Adressaten aufweisen, betreffen hauptsächlich Medikamente für die eben dargestellten Leiden, wie z.B. Medikamente gegen Bluthochdruck oder Gastritis. Daneben sind noch vereinzelt allgemein verwendbare Heilmittel wie Wundsalben auf den Rechnungen zu finden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde bzw. des Bf, sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

Die dem Gericht vorliegenden Unterlagen hinsichtlich der Arztbesuche und der Medikamente betreffen alle, mit Ausnahme der Batterien für das Hörgerät, Leiden, die nicht auf einen Zusammenhang mit der Hörbehinderung hinweisen.

Aus der Rechnung für den stationären Aufenthalt im Krankenhaus geht nicht hervor, aus welchen Grund der Krankenhauaufenthalt stattfand. Ein Zusammenhang mit einer Hörbehinderung ist jedoch unwahrscheinlich und wurde auch nicht nachgewiesen.

Eine der vorgelegten Wahlarztrechnungen betraf außerdem die Ehefrau des Bf. Ebenso lauten einige der vorgelegten Apothekerrechnungen sowie die Fahrtbestätigungen auf seine Frau.

Es ist daher davon auszugehen, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht im Zusammenhang mit der Hörbehinderung des Bf entstanden sind, zumal dies aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht anders zu beurteilen ist.

Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt. Die Beschwerdeverentscheidung hat im Übrigen die Wirkung eines Vorhaltes. Der Bf hatte daher ausreichend Gelegenheit weitere Nachweise vorzulegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 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.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, 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.

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können gemäß § 34 Abs 6 EStG 1988 unter anderem 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.

Nach der auf der Grundlage der Verordnungsmächtigungen in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 vom Bundesminister für Finanzen erlassenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung, können, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit mindestens 25 % beträgt, neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 noch bestimmte Mehraufwendungen geltend gemacht werden (§ 1 VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen).

Nach § 4 dieser Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Ein Selbstbehalt ist nicht abzuziehen.

§ 35 Abs 1 bis 3 EStG lautet:

„Behinderte

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs 4 des Familienlastenausgleichs-gesetzes 1967 gewährt wird, 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.

(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 eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs 1 des Kriegsopferversorgungs-gesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.
3. 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.
4. Zuständige Stelle ist:
 - Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs 2 des Opferfürsorge-gesetzes, BGBl. Nr 183/1947).
 - Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
 - 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

ein Freibetrag von Euro:

25% bis 34% - 75

35% bis 44% - 99

45% bis 54% - 243

55% bis 64% - 294

65% bis 74% - 363

75% bis 84% - 435

85% bis 94% - 507

ab 95% - 726.“

Die in § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen genannten Mehraufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung sind nur dann ohne Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 und ohne Kürzung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 abzugsfähig, sofern sie mit der bescheinigten Behinderung im ursächlichen Zusammenhang stehen (Jakom/Vock, EStG, Tz 25 - Tz 27 zu § 35; Doralt, EStG Rz 17 zu § 35, VwGH vom 18.05.1995, 93/15/0079; VwGH vom 30.03.2016, 2013/13/0063; BFG vom 21.01.2019, RV/2101307/2016). Als Hilfsmittel sind neben den bereits in § 4 der Verordnung genannten Beispielfällen (Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) etwa auch Kosten (abzüglich erhaltener Kostenersatzes) für behinderungsbedingte medizinische Geräte (zB Blutzuckermessgeräte, Sauerstoffspender, Insulinpumpen) und Gegenstände ohne oder mit nur sehr eingeschränktem allgemeinen Verkehrswert (zB behinderungsbedingtes Krankenbett mit Hydraulikanlage) zu nennen (vgl. Doralt, EStG Rz 17 zu § 35).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist unstrittig, dass beim Bf eine Hörbehinderung mit einem Grad der Behinderung von 35% vorliegt. Der Freibetrag nach § 35 Abs. 1 iVm Abs. 3 EStG steht daher, wie in der Beschwerdevorentscheidung richtig ausgeführt, in der Höhe von € 99 zu.

Für die darüberhinausgehende Berücksichtigung der Kosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes (§ 34 Abs 6 EStG 1988) muss jedoch nach der eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des BFG sowie den Meinungen in der Literatur, ein ursächlicher Zusammenhang der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung bestehen.

Ursächlich im Zusammenhang mit der Hörbehinderung stehen hier jedoch nur die Kosten für die Batterien für das Hörgerät in der Höhe von € 9,60. Die übrigen geltend gemachten Krankheitskosten stehen im Zusammenhang mit anderen Erkrankungen. Dies geht aus den vorgelegten Unterlagen eindeutig hervor (siehe oben Beweiswürdigung). Aus diesem Grund können auch die damit zusammenhängenden Fahrtkosten und die Aufwendungen für die Ehefrau nicht anerkannt werden.

Das Bestehen einer weiteren Behinderung im Ausmaß von über 25% im Zusammenhang mit den anderen Erkrankungen des Bf, wurde nicht vorgebracht. Dazu müsste außerdem eine amtliche Bescheinigung im Sinne des § 35 Abs 2 EStG vorgelegt werden.

Die geltend gemachten Krankheitskosten, können demnach, mit Ausnahme der Batterien für das Hörgerät, nur unter Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Der Beschwerde war daher hinsichtlich des Freibetrages und der Kosten für die Batterien für das Hörgerät stattzugeben. Im Übrigen war die Beschwerde abzuweisen.

Zur fehlenden Begründung im Erstbescheid wird noch angemerkt, dass Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (Ritz, BAO⁶, Rz 16 zu § 93). Daher kann zB. die Begründung einer Beschwerdeentscheidung einen Begründungsmangel sanieren (vgl VwGH 23.9.1982, 81/15/0091). Im vorliegenden Fall wurde die fehlende Begründung mit der Beschwerdeentscheidung vom 13.06.2012 saniert.

3.2. 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. Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt nicht vor, weil sich der Spruch des Erkenntnisses sowohl aus dem Gesetz selbst ergibt als auch auf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes basiert.

Salzburg, am 3. Juni 2020