

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***BE*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Jakob Schmalzl Schwechater Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., Bruck-Hainburger Straße 1, 2320 Schwechat, über die Beschwerde vom 6. Oktober 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 29. September 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015, Steuernummer 03 ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 ua Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung (60%) iHv 5.681,29 Euro.

Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 29. September 2016 berücksichtigte das Finanzamt nachgewiesene Kosten der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen iHv 2.066,68 Euro. Die geltend gemachten Kosten für Therme A, Therme B,

Therme D, Aufwendungen für Begleitperson, Vorsorgevollmacht, Betriebskosten Hydrotherapie wurden nicht anerkannt.

Gegen die Nichtanerkennung dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen richtet sich die am 6. Oktober 2016 eingebrachte Beschwerde, im Wesentlichen begründet mit dem Vorliegen von Krankheiten bzw einer Behinderung.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. März 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid geändert. Es wurden nachgewiesene Kosten einer Behinderung iHv 1.675,18 anerkannt. Neben den bereits nicht berücksichtigten Aufwendungen wurde zusätzlich die Zuzahlung zur Kur in C nicht anerkannt. Die Ausgaben für eine Brille iHv 342,00 Euro wurde anerkannt, mangels Zusammenhang mit der Behinderung aber als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt, was ohne steuerliche Auswirkung blieb.

Am 28. März 2017 stellte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlage). Ebenso wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass Zuzahlungen zu ärztlich verordneten Kuren abzugsfähige außergewöhnliche Belastungen darstellten und daher die beantragten 387,66 Euro und auch die Fahrtkosten iHv 73,50 Euro zu gewähren seien.

Gerade aus der Zuzahlung sei ersichtlich, dass es sich bei dieser Kur um eine ärztlich verordnete Kur gehandelt habe, nachdem der Großteil von der Krankenversicherung getragen worden sei. In diesem Zusammenhang stehende Kosten für die Begleitperson und die Therapien iHv 374,50 Euro seien ebenfalls als außergewöhnliche Belastung zu gewähren.

Die Kosten aus der Instandhaltung für den Whirlpool iHv 730,10 seien im Hinblick auf die (näher dargestellte) Wirkungsweise der verwendeten Technologie (MicroSilk®-Oxygen-Therapie) absetzbar. Neben der ärztlichen Empfehlung sei Teil der Anschaffungsentscheidung gewesen, dass die Bf immer wieder cortisonhaltige Cremen habe benützen müssen. Der schwer wiegende Nachteil von Cortison sei, dass dieses die Knochen weich mache. Die Bf brauche jedoch immer wieder wegen ihrer Lungenerkrankung Cortison. Weitere Gründe seien die Knöchelzertrümmerung/Rückenschmerzen/Restless Leg Syndrom und die Deprio gewesen. Das warme Wasser und die Massagen trügen erheblich bei, die Schmerzen und die Schwellungen zu lindern.

Mit Vorlagebericht vom 29. Oktober 2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme wird ua ausgeführt, dass die Aufwendungen betreffend die durch den Sozialversicherungsträger bewilligte Kur (inkl. Fahrtkosten) in C anzuerkennen seien.

Mit Telefax vom 2. Juli 2020 wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf bezog im Beschwerdejahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Bf gehört zum Kreis der begünstigt Behinderten (§ 2 Abs. 1 BEinstG), der Grad der Behinderung beträgt 60 von Hundert. Gesundheitsschädigungen, die für die Gesamteinschätzung des Grades der Behinderung berücksichtigt werden, sind chronisch obstruktive Lungenerkrankung, Rückenschmerzen, Neurodermitis, Endometriose mit ständigen Bauchschmerzen, Migräne und Zustand nach Knöchelbruch.

Die Bf absolvierte im Zeitraum 30. Juni 2015 bis 21. Juli 2015 einen von der Pensionsversicherungsanstalt bewilligten Kuraufenthalt im Gesundheitsressort C. Damit waren Fahrtkosten in Höhe von 73,50 Euro verbunden. Die Bf hatte eine Zuzahlung von 387,66 Euro zu leisten. Ihr Ehegatte hielt sich von 17. bis 20. Juli 2015 ebenfalls im Gesundheitsressort auf. Die Kosten seines Aufenthaltes beliefen sich auf 176,10 Euro. Es wurden Therapien in Anspruch genommen, für die 198,40 Euro zu bezahlen waren.

Die Bf verfügt über einen mit MicroSilk Hydrotherapie-Technologie ausgestatteten Whirlpool. Dafür fielen im Beschwerdejahr Aufwendungen iHv 365,80 Euro für Pflegemittel und Filter sowie Stromkosten iHv 364,30 Euro an.

Die Bf beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 Ausgaben iHv 5.681,29 Euro als außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung (ohne Selbstbehalt).

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 29. September 2016 wurden Ausgaben iHv 2.066,68 Euro als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Nicht berücksichtigt wurden folgende Aufwendungen:

Kur Begleitperson und Therapien (374,50 Euro), Hydrotherapie Pflegemittel und Filter (290,90 Euro, 74,90 Euro), Therme A (570,80 Euro), Therme B (964,90 Euro), Brille (342,00 Euro), Therme D (59,00 Euro), Vorsorgevollmacht und Patientenverfügung (360,00 Euro), Vorsorgevollmacht und Patientenverfügung/Registrierung (139,00 Euro), Hydrotherapie Betriebskosten (364,30 Euro) und Fahrtkosten Kur C (73,50 Euro).

In der Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2017 wurden die Ausgaben für die Brille mangels Zusammenhang mit der Behinderung als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt beurteilt. Die im Erstbescheid noch als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigte Zuzahlung Kur (387,66 Euro) wurde nicht mehr anerkannt.

Laut Vorlageantrag wird nur noch die Nichtanerkennung der Zuzahlung zur vom Sozialversicherungsträger bewilligten Kur (387,66 Euro) samt Fahrtkosten (73,50 Euro), die Kosten für die Begleitperson und die Therapien (374,50 Euro) sowie die Instandhaltungs- und Betriebskosten für den Whirlpool (730,10 Euro) als außergewöhnliche Belastungen bekämpft (strittiger Betrag 1.565,76 Euro).

Im Vorlagebericht stellte das Finanzamt die Anerkennung der Aufwendungen betreffend die vom Sozialversicherungsträger bewilligte Kur in C (Zuzahlung und Fahrtkosten) außer Streit.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gem. [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Die Belastung beeinträchtigt nach Abs. 4 der Bestimmung 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%

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 (Abs. 5).

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht. Alle Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (VwGH 5.6.2003, [99/15/0111](#)).

Gem. [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) können u.a. Aufwendungen iSd [§ 35 EStG 1988](#) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

Gem. [§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) steht einem Steuerpflichtigen jeweils ein Freibetrag (Abs 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält.

Gem. [§ 35 Abs. 5 EStG 1988](#) können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden.

Nach der [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010, (VO) liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

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

3.1.1. Brille

Die Aufwendungen für eine Brille können zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Mangels ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung der Bf ist aber der Selbstbehalt nach [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) von 12 % des Einkommens (zuzüglich sonstige Bezüge gem. § 67 Abs. 1 und 2) zu berücksichtigen. Die getätigten Aufwendungen iHv 342,00 Euro übersteigen den Selbstbehalt nicht, sodass eine steuerliche Auswirkung nicht gegeben ist.

3.1.2. Kurkosten

Hinsichtlich der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 9. März 2017

verwiesen. Zutreffend hat das Finanzamt die Kosten für die nicht ärztlich verordneten Aufenthalte in der Therme A, in der Therme B sowie die Therapiekosten in D nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

Im Vorlageantrag wird das diesbezügliche Beschwerdebegehren auch nicht mehr aufrechterhalten, bekämpft wird lediglich im Zusammenhang mit der vom Sozialversicherungsträger bewilligten Kur in C die Nichtanerkennung der Zuzahlung zur Kur, der Fahrtkosten, der Kosten für die Begleitperson und der zusätzlichen Therapiekosten.

Sowohl die im Erstbescheid vom 29. September 2016 noch anerkannte Zuzahlung iHv 387,66 Euro als auch die Fahrtkosten iHv 73,50 Euro zur bewilligten Kur in C stellen - vom Finanzamt außer Streit gestellt - außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 dar und sind entsprechend zu berücksichtigen.

Anders verhält es sich mit den im Zusammenhang mit dieser Kur geltend gemachten Ausgaben für die Begleitperson (Ehegatte) und die zusätzlichen Therapiekosten. Eine Pflegebedürftigkeit der Bf, die eine Begleitperson erforderlich gemacht hätte, wurde weder behauptet oder nachgewiesen noch finden sich im Akt entsprechende Anhaltspunkte. Auch für die zusätzlichen Therapiekosten wurde kein Nachweis der medizinischen Notwendigkeit und damit der Zwangsläufigkeit erbracht.

3.1.3. Hydrotherapie/Instandhaltung und Betriebskosten Whirlpool

Bei den geltend gemachten Ausgaben, die unter dem Titel „Hydrotherapie“ geltend gemacht wurden, handelt es sich um Pflegemittel, Filter und die Stromkosten für den hauseigenen Whirlpool der Bf, der mit der sog. MicroSilk Hydrothrapie-Technologie ausgestattet ist.

Auch wenn der Einsatz dieses mit spezieller Technologie ausgerüsteten Whirlpools eine Linderung der vielfältigen Beschwerden der Bf mit sich bringt, liegen keine Hinweise dafür vor, dass es sich um eine behindertenspezifische Vorrichtung oder um eine individuelle Anpassung und damit ein Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen handelt. Im Gegenteil, aufgrund der Produktbeschreibung in den von der Bf angegebenen Quellen steht fest, dass es sich bei dem Whirlpool um ein marktgängiges, handelsübliches Produkt handelt, das auch bei Nicht-Kranken zur Steigerung des Wohlbefindens und zur Gesundheitsvorsorge beiträgt und somit von nicht behinderten Personen gleichermaßen genutzt werden kann.

Ebenso wenig handelt es sich bei diesem Aufwand um Kosten einer als außergewöhnlichen Belastung anzuerkennenden Heilbehandlung. Die beim Whirlpool zur Anwendung gelangende MicroSilk®-Oxygen-Therapie ist nicht speziell auf Kranke ausgerichtet, sondern wirkt generell positiv auf den ganzen Körper. Sie fördert neben Entspannung und Wohlbefinden die Hautverjüngung bzw. –verschönerung, Effekte, die von Gesunden gleichermaßen geschätzt werden. Dass die Technologie auch bei der Linderung von Hauterkrankungen unterstützt,

wodurch bei der Bf eine Reduktion der Cortisongaben erreicht werden kann, und sich auch auf die weiteren Leiden der Bf positiv auswirkt, ändert daher nichts daran, dass es den damit verbundenen Aufwendungen für Instandhaltung und Betrieb des Whirlpools am Erfordernis der Außergewöhnlichkeit fehlt.

Dazu kommt, dass es bei therapeutischen Maßnahmen jedenfalls einer konkreten ärztlichen Verordnung bedarf und nicht nur, wie im gegenständlichen Fall, einer (nicht vorgelegten) ärztlichen Empfehlung, um von einer für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung erforderlichen Zwangsläufigkeit ausgehen zu können (vgl. zB VwGH 4.9.2014, [2012/15/0136 mwV](#)).

Die geltend gemachten Kosten für die Hydrotherapie stellen daher keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 dar.

3.1.4. Ermittlung der nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO über außergewöhnliche Belastungen:

Zuzahlung Kur	387,66 €
Fahrtkosten Kur	73,50 €
Labor	20,00 €
Behandlung Fr. P.	390,00 €
Behandlung Dr. G.	180,00 €
Behandlung Dr. F.	120,00 €
Behandlung Dr. B.	150,00 €
Behandlung Dr. Gr.	30,00 €
Rezepte	541,83 €
Fahrtkosten Behandlung Fr. P.	161,28 €
Fahrtkosten Behandlung Dr. G.	47,04 €
Fahrtkosten Behandlung Dr. F.	15,12 €
Fahrtkosten Behandlung Dr. B.	24,36 €

Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach VO agB	2.140,79 €
---	-------------------

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das BFG folgt in seiner Entscheidung der höchstgerichtlichen Judikatur bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und die ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Salzburg, am 14. Juli 2020