

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., Adr1, über die Beschwerden vom 17. Oktober 2013 gegen die Bescheide des Finanzamt X vom 17. September 2013 betreffend Einkommensteuer 2010 und Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

A. Mit Schreiben des Bundessozialamtes vom 28.08.2007 wurde Bf. (idF.: Bf) aufgrund seines Antrages vom 18.05.2007 auf Ausstellung eines Behindertenpasses folgendes Ergebnis des ärztlichen Beweisverfahrens übermittelt:

Art der Gesundheitsschädigung	Minderung der Erwerbsfähigkeit
<i>1 Diabetes mellitus Typ II Mittlerer Rahmensatz, da medikamentös gut einstellbar, keine Folgeerkrankungen bestehen, aber rezidiv. Pankreatitiden auftreten.</i>	30 %
<i>2 Schilddrüsenunterfunktion Unterer Rahmensatz, da unter medikamentöser Therapie gut substituiert.</i>	10 %
<i>3 Posttraumatische degenerative Veränderungen rechtes Handgelenk nach Kahnbeinbruch rechts</i>	10 %

<i>Unterer Rahmensatz, da Handgelenksbeugung auf 50° und Unterarmdrehung vollständig möglich sind.</i>	
<i>4 Bursitis trochanterica rechts</i> <i>Unterer Rahmensatz, da kein Dauerschmerz vorliegt.</i>	<i>10 %</i>
<i>5 Gastritis</i> <i>Mittlerer Rahmensatz, da medikamentös gut behandelbar und guter Ernährungszustand vorliegt.</i>	<i>10 %</i>

Im Vergleich zum Vorgutachten wurde Leiden 1 um eine Stufe erhöht. Leiden 3-5 wurden neu erfasst. Der Grad der Behinderung steigt auf 30 %.

Stellungnahme betreffend beantragter, jedoch nicht festgestellter Leiden: Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule: die Funktion ist als altersgemäß zu bezeichnen, es bestehen keine neurologischen Ausfälle.

B. Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011:

Der Bf. machte in den Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011 im Zusammenhang mit seiner Behinderung wegen Diabetes Ausgaben für Kosten der Heilbehandlung im Betrag von € 2.777,38 (2010) und von € 4.854,88 (2011) geltend. Diese setzen sich laut Vorhaltsbeantwortung vom 20.8.2013 wie folgt zusammen:

1. Einkommensteuer 2010:

- Arzt1, Facharzt für Unfallchirurgie, Arzt für Allgemeinmedizin, Sportarzt: Honorarnote vom 11.5.2010, Diagnose „Sublux tali supinat sin“ (Teilverrenkung im Sprunggelenk und Außenbandriß links); „Bursitis subacromialis dext“ (Schleimbeutelentzündung der rechten Schulter), Honorar € 80,00 bar erhalten.
- BandagistX, Rechnung vom 11.5.2010 für Bein-Fuß-Bandagen im Betrag von € 27,40,
- Arzt1, Honorarnote vom 10.8.2010, Diagnose „Bursitis subacromialis dext“, Honorar € 50,00 bar erhalten,
- Wahlarztverordnung Arzt1 vom 10.8.2010 für „10x HG Fr. PhysiotherapeutinY“,
- PhysiotherapeutinY - Physiopraxis Adr3, Rechnung vom 18.10.2010 über 10mal Einzelheilgymnastik (20.8. bis 18.10.2010) im Betrag von insgesamt € 450,00 und Erlagscheinabschnitt vom 18.10.2010 über die Einzahlung dieses Betrages,
- Reha-GmbH, Adr4, Rechnung vom 6.7.2010, Selbstbehalt von € 150,57 für einen Aufenthalt vom 6.7. bis 27.7.2010 mit Zahlungsbestätigung,

- Reha-GmbH, Rechnung vom 26.7.2010 für ein Kinesiotape im Betrag von € 20,50 mit Zahlungsbestätigung,
- AB, Heilpraktiker, Adr5, Diagnose „Venopathie, LWS-Syndrom“, Liquidation vom 23.12.2010 über € 600,00 für 4 Behandlungen,
- Arzt2, Praktischer Arzt, Kassa-Eingangsbestätigung vom 6.8.2010 über € 10,00,
- Arzt3, Praktische Ärztin, Rechnung vom 2.12.2010 über € 180,00 (Homöopathie + Therapiegespräch + unleserlich),
- Apotheke, Rezeptgebührenbestätigung vom 22.11.2010 und Auflistung der verrechneten Gebühren wie folgt:

Medikament	Indikationen	Kosten
Actos Tabletten 45 mg	Diabetes mellitus II (anstelle von Metformin)	5x10 = 50,00
Arnica D 6 DHU Globuli	Verletzungen (homöopathisches Mittel)	5,20
Augmentin Filmtabletten 625 mg	Penicillin-Antibiotikum - Infektionen der oberen Atemwege, HNO-Bereich	5,00
Candibene Creme	Pilzinfektionen	5,00
Diclofenac SMED Ret Tabletten 70	entzündungshemmendes Schmerzmittel bei rheumatischen Erkrankungen	5x2 = 10,00
Flector EP PFI	Schmerzpflaster	17,95
Glucophage Filmtabletten 1000 mg	Diabetes mellitus II (Metformin)	5x7 = 35,00
Janumet Filmtabletten 50 mg/1000 mg	Diabetes mellitus II (Metformin)	5x5 = 25,00
Johanniskrautöl	Muskelverspannungen	15,35
Miranax Filmtabletten 550 mg	Anti-Rheumatikum (Schleimbeutel-, Sehnen-, Sehnenscheiden-, Gelenksentzündung)	4,35
Myolastan Filmtabletten 50 mg	Muskelverspannungen	4,90x2 = 9,80
Ohropax Soft	Ohrstöpsel	4,00
Omec Hex Kapseln 20 mg	„Protonenpumpenhemmer“ zur Verringerung der Magensäure	5x6 = 30,00

Pantoprazol 1A MSR Tabletten 40 mg	„Protonenpumpenhemmer“ zur Verringerung der Magensäure	5,00
Ratiodor akut Schmerztabletten	rezeptfreie Schmerztabletten	5,90
RatioSoft Nasen-Spray 0,1 %	Nasenspray	4,45
Rhinospray plus äther. Öl	Nasenspray	5,60 + 5,85 = 11,45
Scottopect Gelee	Einreibung/Inhalation Erkältungen	4,40
Sucralfat orale Suspension, 1g/5ml Beutel	Schleimhautschutz (Speiseröhre, Magen, Darm)	5x2 = 10,00
Thyrex Tabletten 100 mg	Schilddrüsenunterfunktion	1x4,90 + 4x5 = 24,90
Triodena Dragees	Verhütungsmittel („Mikropille“)	29,60

Laut Rezeptgebührenbestätigung wurden dem Bf. insgesamt Gebühren im Betrag von € 302,55 verrechnet, davon Kostenanteile/Verrechnung auf Krankenkassenrezept im Betrag von € 190,00 und Verrechnung privat im Betrag von € 112,55.

Der Bf. berechnete die „zusätzlichen Krankheitskosten 2010“ wie folgt:

	Entgelte		Fahrtkosten
Arzt2		16 x 13 km	208 km
Arzt2	10,00	1 x 13 km	13 km
Arzt3	180,00	1 x 15 km	15 km
AB	600,00	4 x 340 km	1.360 km
BandagistX	27,40		
Reha-GmbH	150,57	2 x 200 km	400 km
Reha-GmbH	20,50		
Rezeptgebühren	302,55		
PhysiotherapeutinY	450,00	10 x 15 km	150 km
Arzt1	80,00	2 x 6 km	12 km
Arzt1	50,00		
Summe	1.871,02		2.158 km
		x 0,42	€ 906,36
zusätzl. Krankheitskosten			€ 2.777,38

2. Einkommensteuer 2011:

- nicht nach Medikamenten aufgegliederte Rezeptgebührenbestätigung der Apotheke vom 9.1.2012 über € 227,60, welche sich wie folgt zusammensetzt:

Verrechnung auf Krankenkassenrezept/Kostenanteile	€ 173,40
Präparate, deren Wert unter der Rezeptgebühr lag	€ 11,60
Verrechnung privat	€ 42,60

- AB, Heilpraktiker, „Liquidation“ vom 3.3.2011 über € 750,00 für 5 Behandlungen/ Diagnose „Venopathie, LWS-Syndrom“,

- AB, Heilpraktiker, „Liquidation“ vom 19.12.2011 über € 1.510,00 für 10 Behandlungen/ Diagnose „Diabetes mellitus“.

Der Bf. berechnete die „zusätzlichen Krankheitskosten 2011“ wie folgt:

		Fahrtkosten	Entgelte	Diäten
Arzt2	18 x 13 km	234 km		
Arzt4	1 x 50 km	50 km		
Arzt5	1 x 50 km	50 km		
AB	5 x 340 km	1.700 km	750,00	
AB	10 x 340 km	3.400 km	1.510,00	
Rezeptgebühren		Summe:	227,69	
Summe		5.434 km		
+ Km-Geld		x 0,42		
		€ 2.282,28	€ 2.487,60	€ 165,00°
Krankheitskosten				€ 4.854,88

(°Taggelder für Fahrten zu Hrn. AB: 5 x 5 Std. + 10 x 5 Std. à € 2,20 = € 165,00)

C. Veranlagung zur Einkommensteuer 2010:

Vom Finanzamt wurden im Einkommensteuerbescheid 2010 mit dem Hinweis, dass Arztkosten, ärztlich verordnete Therapiekosten und Kosten für Medikamente nur dann als Kosten der Heilbehandlung gälten, wenn sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, von den Rezeptgebühren nur die oa. Kostenanteile für Krankenkassenrezepte im Betrag von € 190,00 als zusätzliche Kosten der Behinderung ohne Selbstbehalt anerkannt. Weiters wurden Fahrtkosten für 16 Fahrten zu Arzt2 im Betrag von € 87,36 berücksichtigt.

In Summe wurden nur € 277,36 als Kosten der Heilbehandlung im Zusammenhang mit Diabetes anerkannt. Die restlichen Krankheitskosten im Betrag von € 2.500,02 wurden als Krankheitskosten gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 mit Selbstbehalt berücksichtigt, welche sich steuerlich nicht auswirken. Eine Kürzung der Fahrtkosten betreffend Fahrten zu AB (310 km laut google-maps anstelle 340 km lt. Bf.) erfolgte dabei nicht.

In seiner Beschwerde vom 17.10.2013 beantragte der Bf., folgende Kosten als „zusätzliche Krankheitskosten“ ohne Selbstbehalt anzuerkennen, da sie ausschließlich mit seiner 30%igen Behinderung aus Diabetes und Schilddrüsenerkrankung in Zusammenhang stünden, und die Venopathie eine durch Diabetes verursachte Venenerkrankung sei:

Rehabilitationsaufenthalt in Reha-GmbH	150,57
Fahrtkosten Reha-GmbH (2 x 200 km x 0,42)	168,00
Heilpraktiker AB, Venopathie: 2 Behandlungen (laut Rechnung: Venopathie und LWS, 4 Behandlungen)	300,00
Fahrtkosten zu Herrn AB = 2 x 310 km x 0,42	260,40
Rezeptgebühren	39,00
Summe	917,97
bisher	277,38
Krankheitskosten ohne Selbstbehalt	1.195,95

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.12.2013 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2010 ab. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass, abgesehen von der 30%igen Behinderung wegen Diabetes, alle anderen Gesundheitsschädigungen wie zB. Schilddrüsenunterfunktion, Gastritis, Schleimbeutelentzündung der Hüfte, laut Beschluss des Bundessozialamtes jeweils eine 10%ige Behinderung ergaben. Da diese Behinderungen unter 20% (richtig: unter 25 %) liegen, könnten damit zusammenhängende Kosten nur mit Selbstbehalt berücksichtigt werden. Von den Rezeptgebühren/Kostenersätzen wurden nur € 140,00 als Kosten der Heilbehandlung im Zusammenhang mit Diabetes anerkannt. Die restlichen Rezeptgebühren im Betrag von € 162,55 wurden wie die übrigen geltend gemachten Krankheitskosten nur mit Selbstbehalt berücksichtigt. Diese Aufwendungen im Gesamtbetrag von € 2.550,02 kommen aufgrund des Abzuges des Selbstbehaltes steuerlich nicht zum Tragen.

Mit Vorlageantrag vom 7.1.2014 beantragte der Bf. wiederum, die Honorarnoten des Heilpraktikers AB und die betreffenden Fahrtkosten insoweit anzuerkennen, als sie die Diagnose „Venopathie“ betrafen, da Venopathie ausschließlich eine Folgeerkrankung der Diabeteserkrankung des Bf. sei.

Auch der Rehabilitationsaufenthalt in Reha-GmbH im Jahr 2010 sei ausschließlich wegen Diabetes erfolgt.

Das Finanzamt hielt dazu im Vorlagebericht vom 10.2.2014 fest, es gehe nach einer am 20.1.2014 stattgefundenen Erörterung hinsichtlich der Kosten für den Reha-Aufenthalt in Reha-GmbH im Jahr 2010 nun ebenfalls davon aus, dass diese im Zusammenhang mit der Zuckerkrankheit des Bf. stehen.

D. Veranlagung zur Einkommensteuer 2011:

Der Berechnung der Fahrtkosten zu Herrn AB in Adr5 wurde eine Fahrtstrecke laut google-maps (Hin- und Rückweg vom Wohnort des Bf.) von 310 km zugrunde gelegt.

Als Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung wegen Diabetes wurden anerkannt:

Honorarnote Heilpraktiker AB vom 19.12.2011, 10 Behandlungen wegen Diabetes	1.510,00
Fahrtkosten zu Herrn AB: $10 \times 310 \text{ km} = 3.100 \text{ km} \times 0,42$	1.302,00
Fahrtkosten zu Arzt2 = $18 \times 13 \text{ km} = 234 \text{ km} \times 0,42$	98,28
Rezeptgebühren/Kostenanteile für Krankenkassenrezept	173,40
Summe	3.083,68

Die restlichen Krankheitskosten (davon Fahrtkosten zu Herrn AB: $5 \times 310 \text{ km} \times 0,42 = € 651,00$) im Betrag von € 1.497,20 wurden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt und blieben steuerlich ohne Auswirkung.

In seiner Beschwerde vom 17.10.2013 beantragte der Bf., folgende Kosten als „zusätzliche Krankheitskosten“ ohne Selbstbehalt anzuerkennen:

Heilpraktiker AB, Venopathie, 3 von 5 Behandlungen	450,00
Fahrtkosten zu Herrn AB: $3 \times 310 \text{ km} \times 0,42$	390,60
Taggeld betreffend Fahrten zu Herrn AB: $5 \times 5 \text{ Std.} \times € 2,20$	55,00
Fahrtkosten zu Arzt4 /Schilddrüsenuntersuchung	21,00
Fahrtkosten zu Arzt5 /Augenuntersuchung	21,00
Summe Mehraufwand	937,60

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.12.2013 wurden die Fahrtkosten zu Arzt5 (Augenarzt) ebenfalls den Krankheitskosten ohne Selbstbehalt zugerechnet. Diese betragen demnach insgesamt € 3.104,68; die Krankheitskosten mit Selbstbehalt reduzieren sich demnach auf € 1.476,20. Betreffend Diäten wurde darauf hingewiesen, dass Taggelder „nur im Sinne von Reisekosten zustehen“.

Im Vorlageantrag vom 7.01.2014 beantragte der Bf. wiederum, die Kosten des Heilpraktikers AB aus der Diagnose „Venopathie“ und die betreffenden Fahrtkosten ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Das Bundesfinanzgericht stellte zu den vorliegenden Beschwerden mit Erkenntnis vom 22.12.2015, RV/7100933/2014 fest, dass medizinisch anerkannt sei, dass Diabetes Folgeerkrankungen wie Schilddrüsenunterfunktion, Angiopathien, Gelenkserkrankungen, Erkrankungen der Nerven, des Magen-Darmtraktes, Augenerkrankungen, Pilzkrankungen und allgemein eine schlechtere Immunabwehr/höhere Infektanfälligkeit nach sich ziehen kann. Soweit die Aufwendungen des Bf. mit einer derartigen Folgeerkrankung im Zusammenhang stehen, würden sie – ungeachtet des Umstandes, das vom Bundessozialamt betreffend einzelne Erkrankungen des Bf. nur eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 10 % festgestellt wurde - Kosten der Heilbehandlung iSd. § 4 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996, die mit der Behinderung wegen Diabetes in Zusammenhang stehen, darstellen.

Der Verwaltungsgerichtshof hob diese Entscheidung mit Erkenntnis Ro 2016/13/0010 vom 23.1.2019 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, wobei er ausführte:

Allein der vom Bundesfinanzgericht ins Treffen geführte Umstand, wonach Diabetes zu bestimmten Folgeerkrankungen führen kann, sagt noch nichts darüber aus, für welche Erkrankungen des Mitbeteiligten dessen Erkrankung an Diabetes mellitus Typ II tatsächlich ursächlich ist. Wie die Amtsrevision zutreffend ausführt, geht auch aus den vom Mitbeteiligten vorgelegten Honorarnoten und Rechnungen nicht hervor, dass die weiteren Erkrankungen des Mitbeteiligten auf die Diabetes-Erkrankung zurückzuführen wären.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, welche der vom Bf. belegten Krankheitskosten als „Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung“ iSd. § 4 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 im Zusammenhang mit der Behinderung des Bf. wegen Diabetes stehen und somit als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu behandeln sind.

Die maßgebenden Bestimmungen lauten:

§ 34 EStG 1988:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 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.

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

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

(4) Die Belastung beeinträchtigt 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.

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

.....

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

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Fassung ab Veranlagung 2011:

- 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:

(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 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) ...

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro
25% bis 34%	75

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

....

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Durch die (ab 1996 geltende) Verordnungsermächtigung im letzten Satz des § 34 Abs. 6 wurde der materielle Gehalt der §§ 34 und 35 insofern geändert, als entgegen § 35 Abs. 5 Mehraufwendungen ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 bzw. entgegen § 34 Abs. 6 TS 4 und 6 ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010).

Die maßgebenden Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 (auch in der ab der Veranlagung 2011 geltenden Fassung des BGBl. II 430/2010) lauten:

§ 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 ... einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

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

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 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 Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlungen sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen bzw. zu mildern.

Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, weiter dabei anfallende Fahrt- und Transportkosten im tatsächlichen Ausmaß bzw. iHd. amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des eigenen Kfz. Kosten der Behandlung von Folgeerkrankungen der die Behinderung auslösenden Krankheit sind ebenfalls abzugsfähig (BFG 22.12.2015, RV/7100933/2014); dabei muss laut VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010 die die Behinderung auslösende Erkrankung für die weiteren Erkrankungen tatsächlich ursächlich sein (Jakom/Peyerl, EStG, 1988, § 35 Rz 25 und 27).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

Zusammengefasst ist strittig, ob in den Jahren 2010 und 2011 Behandlungen des Bf. wegen Venopathie (Honorare, Fahrtkosten und Taggeld), sowie im Jahr 2011 die Fahrtkosten zu Arztbesuchen zwecks Untersuchungen der Schilddrüse und der Augen außergewöhnliche Belastungen des Bf. im Zusammenhang mit seiner Behinderung aus Diabetes darstellen, und in welcher Höhe für das Jahr 2010 Rezeptgebühren zu berücksichtigen sind.

Das Bundessozialamt teilte im Schreiben vom 28.08.2007 dem Bf. zur Gesundheitsschädigung 1 „Diabetes mellitus Typ II“ mit:

Mittlerer Rahmensatz, da medikamentös gut einstellbar, keine Folgeerkrankungen bestehen, aber rezid. Pankreatitiden auftreten.

Demnach wurden vom Bundessozialamt die in dem Schreiben angeführten Leiden 2 bis 5 nicht als Folgeerkrankungen der Diabeteserkrankung des Bf. eingestuft; diese Leiden erhöhten wegen Geringfügigkeit auch nicht das Leiden 1 (Diabetes).

Ein Leiden „Venopathie“ wurde vom Bf. vor dem Bundessozialamt gar nicht geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof stellte in dem oa. Erkenntnis vom 23.1.2019, Ro 2016/13/0010 fest, dass auch aus den vom Bf. (für die Jahre 2010 und 2011) vorgelegten Honorarnoten und Rechnungen nicht hervorgeht, dass die weiteren (in den Einkommensteuerklärungen angeführten) Erkrankungen des Bf. auf seine Diabetes-Erkrankung zurückzuführen wären.

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass zwar Venopathien grundsätzlich Folgeerkrankungen von Diabetes sein können, jedoch vom Bf. nicht der Beweis erbracht wurde, dass in den Beschwerdezeiträumen 2010 und 2011 diese Beschwerden des Bf. auch tatsächlich Folgeerkrankungen seiner Diabetes-Erkrankung waren. Der fehlende Hinweis in den vorgelegten Belegen des Herrn AB, dass die Venopathien des Bf. tatsächlich eine Folgeerkrankung seiner Zuckerkrankheit sind, lässt somit im Zusammenhalt mit der Feststellung des Bundessozialamtes, dass beim Bf. keine Folgeerkrankungen seiner Diabetes-Erkrankungen gegeben sind, erkennen, dass die Venopathien nicht als Folgeerkrankung der Diabetes-Erkrankung des Bf. anzusehen sind.

Betreffend „degenerative Veränderungen der Wirbelsäule“ des Bf. stellte das Bundessozialamt fest, dass die Funktion als altersgemäß zu bezeichnen ist. Aufwendungen zur Behandlung der Wirbelsäule (Honorarnoten des Herrn AB betreffend „LWS-Syndrom“ aus 2010 und 2011) sowie diesbezügliche Fahrtkosten stellen daher keine außergewöhnlichen Belastungen im Zusammenhang mit der Behinderung des Bf. dar.

Dasselbe gilt für Augenuntersuchungen und Untersuchungen der Schilddrüse. Die mit den betreffenden Arztbesuchen im Jahr 2011 bei Arzt5 und Arzt4 in Zusammenhang stehenden Fahrtkosten stellen nicht Kosten einer Folgeerkrankung der Zuckerkrankheit des Bf. dar.

Auch betreffend die Konsultation der praktischen Ärztin Arzt3 ist ein Zusammenhang mit der Diabeteserkrankung des Bf. nicht erkennbar.

Dasselbe gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Bänderriss im Knöchel und Aufwendungen zur Behandlung einer Schulterverletzung. Die betreffenden Aufwendungen (Ordinationskosten Arzt1, Fahrtkosten, Bein-Fuß-Bandagen, Kinesiotape, Heilgymnastik) stellen außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 dar.

Zu den im Zusammenhang mit fünf eintägigen Fahrten zum Heilpraktiker AB in Adr5 geltend gemachten Taggeldern wird ausgeführt (vgl. BFG vom 01.10.2019, RV/5100936/2016):

Aufwendungen für die eigene Verpflegung stellen an sich Kosten der Lebensführung dar, deren steuerliche Berücksichtigung durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ausgeschlossen ist. Dies gilt für gesunde und für kranke Menschen in gleicher Weise. Da ein bedeutender Teil der Steuerpflichtigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen, betrifft das Abzugsverbot nach der Judikatur des VwGH grundsätzlich auch Aufwendungen für Gasthausverpflegung (vgl. zB. VwGH 26.07.2007, 2005/15/0133).

Im Einzelfall sind allerdings Verpflegungsmehrkosten steuerlich anzuerkennen. Den Grund dafür hat der VwGH im Zusammenhang mit auswärtigen Dienstverrichtungen erläutert. Demnach ist eine steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehrkosten auf „Dienstreisen“ begründet, weil anzunehmen ist, dass aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie ein höherer Verpflegungsaufwand resultiert. Für Tagesreisen geht der VwGH allerdings davon aus, dass dieser Mehraufwand durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden kann (z.B. VwGH 30.10.2001, 95/14/0013).

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Zeitraum, innerhalb welchem dem Steuerpflichtigen die Ergündung der günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten am neuen Aufenthaltsort zuzumuten ist, mit einer Woche bemessen, wobei er in seinem Erkenntnis VwGH 20.10.2004, 2003/14/0017, die Bemessung dieser Woche mit fünf Tagen im Sinne einer Arbeitswoche bestätigt hat.

Die im Zusammenhang mit eintägigen Fahrten des Bf. zu Herrn AB geltend gemachten Taggelder können daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Die in den Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen sind im Ergebnis wie folgt zu beurteilen:

Einkommensteuer 2010:

a. Außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung:

Rezeptgebühren für Diabetes	110,00
Selbstbehalt Reha-GmbH	150,57
Honorar Arzt2	10,00
Fahrtkosten°	260,82
Summe	531,39

°Die Fahrtkosten wurden wie folgt berechnet:

Reha-GmbH	400 km
Arzt2 (17x13 km)	221 km

Summe	621 km
Fahrtkosten (621 x 0,42)	260,82

b. Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt:

Rezeptgebühren 192,50

Honorare und Heilbehelfe:

Arzt1	130,00
BandagistX	27,40
PhysiotherapeutinY	450,00
Kinesiotape	20,50
AB	600,00
Arzt3	180,00
Summe	1.407,90

Fahrtkosten:

Arzt3	15 km
AB (4 x 310)	1.240 km
PhysiotherapeutinY	150 km
Arzt1	12 km
Summe	1.417 km
Fahrtkosten (1.417 km x 0,42)	595,14

Rezeptgebühren	192,50
Honorare und Heilbehelfe	1.407,90
Fahrtkosten	595,14
Summe	2.195,59

Einkommensteuer 2011:

a. Außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung:

Rezeptgebühren (Schätzung mit 36%)	82,00
Honorar AB wegen Diabetes	1.510,00
Fahrtkosten°	1.400,28
Summe	2.992,28

°Die Fahrtkosten wurden wie folgt berechnet:

Arzt2	234 km
AB (10 x 310 km)	3.100 km
Summe	3.334 km

Fahrtkosten (3.334 km x 0,42)	1.400,28
-------------------------------	----------

b. außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt:

Rezeptgebühren	145,60
Honorar AB	750,00
Fahrtkosten°	693,00
Summe	1.588,60

°Die Fahrtkosten wurden wie folgt berechnet:

Arzt4	50,00
Arzt5	50,00
AB (5 x 310)	1.550,00
Summe	1.650,00
Fahrtkosten (1.650 x 0,42)	693,00

Zusammenfassung außergewöhnliche Belastungen:

	2010	2011
ohne Selbstbehalt	531,39	2.922,28
mit Selbstbehalt	2.195,59	1.588,60

Die angefochtenen Bescheide waren wie in den beiliegenden Berechnungsblättern dargestellt, abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, da über die Frage, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit Folgeerkrankungen von Diabetes gemäß § 4 der Verordnung BGBl. 303/1996 als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes abzugsfähig sind, mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.01.2019, Ro 2016/13/0010 entschieden wurde.

Wien, am 30. Juni 2020