

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 7. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Steuernummer ***StrNr*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) machte in der am **17. März 2019** mit FinanzOnline elektronisch eingebrachten **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018** für sich und seine Gattin, die 2018 keine 6.000,00 € übersteigenden Einkünfte bezog, folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung geltend:

Außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung	Bf	Gattin
Grad der Behinderung	70 %	60 %
Diät wegen Magenkrankheit	ja	
Diät wegen Zuckerkrankheit		Ja
Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (zB ärztliche Kosten, Medikamente) allfällige Kostenersätze bitte abziehen	1.374,00	3.938,87

Mit **Schreiben** vom **17. Juli 2019** forderte das **Finanzamt** Bf auf, seine zusätzlichen Krankheitskosten in Höhe von 1.374,00 € und jene der Gattin von 3.938,87 € durch Vorlage entsprechender Aufstellungen, Unterlagen und Belegen nachzuweisen.

Bf legte dem Finanzamt hierauf am 24. und 25. Juli 2019 persönlich Unterlagen vor.

Im **Einkommensteuerbescheid 2018** vom **7. Oktober 2019** berücksichtigte das Finanzamt folgende Beträge als Außergewöhnliche Belastungen:

Außergewöhnliche Belastungen	Bf	Gattin
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988)	-3.356,40	
Selbstbehalt	3.356,40	
Außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung		
Freibetrag wegen Behinderung § 35 Abs. 3 EStG 1988	-363,00	-294,00
Pauschbetrag nach VO über ao Belastungen wegen Behinderung	-504,00	-840,00
Nachgewiesene Kosten aus Behinderung nach der VO	-1.374,00	-515,56
Summen	2.241,00	1.649,56
Insgesamt für außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt	3.890,56 €	

Zur Begründung führte das Finanzamt sinngemäß Folgendes aus:

Laut Aktenlage sei der Zusammenhang der Augenoperationen mit den Komplikationen des Implantates der Gattin des Bf nicht ausreichend schlüssig nachgewiesen. Deshalb seien die Kosten für den Kieferchirurgen und den Zahnarzt nur als außergewöhnliche Belastungen mit

Selbstbehalt berücksichtigt worden. Da diese Aufwendungen von 3.356,40 € niedriger als der für Bf gültige Selbstbehalt von 4.787,97 € seien, habe das Finanzamt sie nicht berücksichtigt.

Mit am 5. November 2019 persönlich beim Finanzamt eingebrachtem **Schriftsatz vom 28. Oktober 2019** erhob Bf **Beschwerde** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2018** und beantragte sinngemäß mit folgender Begründung die Gebühren der Tagesklinik nicht um Selbstkosten von 36,61 € und die Kosten für Kieferchirurgie und Zahnarzt im Zusammenhang mit dem Implantatverlust um keinen Selbstbehalt zu kürzen:

1. Haushaltersparnis für Aufenthalt der Gattin in Tagesklinik

Bei der Berechnung der nachgewiesenen Kosten der Behinderung der Gattin des Bf habe das Finanzamt von den Gebühren der Tagesklinik insgesamt 36,61 € (täglich 5,23 €) als Selbstbehalt abgezogen.

Die Tagesklinik sei keine stationäre, sondern eine ambulante Behandlungsstelle in der Augenabteilung des aufgesuchten Krankenhauses, weshalb der Selbstkostenanteil nicht gerechtfertigt sei. Bf beantrage daher die Berücksichtigung der vollen Gebühren von 140,70 €.

2. Selbstbehalt von Kosten durch den Verlust des Zahnimplantates der Gattin

Das Finanzamt gebe an, Bf habe für den Implantatverlust mit Zahnaufbau (Prothese) die Komplikation nicht ausreichend schlüssig nachgewiesen.

Nach Auskunft des Sachbearbeiters des Finanzamtes habe Bf eine Bestätigung des Krankenhauses als Nachweis vorlegen sollen.

Anbei lege Bf die Bestätigung des Krankenhauses vor, die Bf mit der Begründung überreicht worden sei, aus Datenschutzgründen sei keine weitergehende Begründung für das Finanzamt möglich.

Bf frage, was nicht ausreichend begründet sei. Das Finanzamt habe mit dem Ergänzungsersuchen eine Aufstellung, Unterlagen und Belege verlangt.

Bf habe die vor der Operation verlangte Einwilligung, die Ablehnung der Uniqa Versicherung und einen detaillierten Aktenvermerk als Nachweis, dass der Zahnschaden nach der Operation mit Vollnarkose passiert und der Versicherung gemeldet worden ist, vorgelegt.

Allein aus diesen Unterlagen gehe einwandfrei hervor, dass es sich bei dem Zahnverlust um keine äußere Einwirkung, sondern um ein typisches Geschehen nach einer Narkose gehandelt habe.

Eine Bestätigung des Krankenhauses sei im Ergänzungsersuchen nicht verlangt („erwähnt“) worden.

Im Bescheid bestätige das Finanzamt die Anerkennung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt. Es sei Bf unverständlich, warum diese Kosten nicht ohne Selbstbehalt anerkannt werden, obwohl doch der Grad der Behinderung der Gattin des Bf von 60 % bekannt und nach Rz 839ff kein Selbstbehalt abzuziehen sei.

Für diesen Zahnschaden habe Bf keinen Kostenersatz erhalten.

Auf Grund der Bestätigung des Krankenhauses werde die Berücksichtigung der Zahnkosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt beantragt.

Mit im Betreff als „Devolutionsantrag“ bezeichnetem und am selben Tag persönlich beim Finanzamt eingebrachten **Schriftsatz vom 20. Juli 2020** urgierte Bf die Erledigung der von ihm fast vor 1 ½ Jahren erhobenen Beschwerde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 5. August 2020** wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 7. Oktober 2019 sinngemäß mit folgender Begründung ab:

Soweit Behandlungskosten iZm der festgestellten Behinderung stehen, seien diese grundsätzlich ohne Abzug eines Selbstbehaltes absetzbar.

Dies treffe bei Diabetikern jedenfalls für Sehprobleme und deren Behebung oder Minderung zu. In Fällen, wo dies nicht eindeutig feststehe, müsse der Steuerpflichtige ein entsprechendes medizinisches Attest vorlegen.

Im gegenständlichen Fall seien daher die nicht ersetzten Kosten für Augenoperationen ohne Selbstbehalt absetzbar.

Da Krankenhaus und Versicherung betreffend die **Zahnbehandlung** offensichtlich keinen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Diabetesleiden und der Augenoperation gesehen hätten, sei kein Kostenersatz erfolgt. Die Kosten im Zusammenhang mit der Zahnbehandlung könnten deshalb – „weil nicht behinderungskausal“ - nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Für die Berechnung der **Haushaltersparnis** könne – analog zur Vorgangsweise bei der Erfassung von Sachbezügen – im Schätzungsweg der Wert der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, [BGBl. II Nr. 416/2001](#), herangezogen werden.

Da bei einem Krankenhausaufenthalt von einer Vollverpflegung auszugehen sei, seien vom Wert der vollen freien Station in Höhe von 196,20 € die Kostenanteile für Wohnung (ein Zehntel) sowie Beleuchtung und Strom (ein Zehntel) auszuscheiden. Die Haushaltersparnis sei daher in Höhe von acht Zehntel des Wertes der vollen freien Station – somit in Höhe von 156,96 € zu berücksichtigen.

Mit am selben Tag beim Finanzamt eingebrachtem **Schriftsatz vom 1. September 2020** stellte Bf einen **Vorlageantrag**, legte weitere Unterlagen vor und führte ergänzend sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Selbstbehalt von Kosten durch den Verlust des Zahnimplantates der Gattin

Die Gattin des Bf habe nach dreimaliger kurz hintereinander erfolgter Vollnarkose einen Zahnschaden dadurch erlitten, dass ihr in der Nacht nach der Narkose das Zahnimplantat herausgefallen sei. Dies sei der Station des Krankenhauses gleich gemeldet worden. Diese habe eine Meldung an ihre zuständige Versicherung (Uniq) erstattet. Die Versicherung habe die Versicherungsleistung mit der Begründung, es handle sich bei diesem Zahnschaden um ein

typisches Risiko nach einer Narkose, abgelehnt. Das Krankenhaus habe die vom Finanzamt geforderte Bestätigung erst nach dreimaliger Bitte ausgestellt. Das Krankenhaus habe zuerst mit der Begründung, dass dies das Finanzamt nichts angehe und das Krankenhaus für solche Bestätigungen nicht zuständig sei, die Ausstellung verweigert.

Im Steuerbuch des Finanzamtes werde unter Hinweis auf Rz 851 angeführt, dass bei Behinderung ab 25 % (Gattin des Bf 60 %) bei außergewöhnlichen Belastungen kein Selbstbehalt zu berücksichtigen sei.

Die gegenständlichen Bestätigungen seien dem Finanzamt mehrmals überreicht worden.

Haushaltersparnis für Aufenthalt der Gattin in Tagesklinik

Das Finanzamt habe für die ambulanten Behandlungen in der Tagesklinik des Krankenhauses einen Selbstbehalt von 156,96 € abgezogen. Da gar keine Vollverpflegung erfolgt sei, sei die Haushaltersparnis zu Unrecht abgezogen worden.

Die ambulante Behandlung habe stets von 9:00 bis 12:00, manchmal bis 14:00 Uhr stattgefunden, weil im Warteraum die Fertigstellung des Befundes abzuwarten gewesen sei.

Im **Vorlagebericht** vom **2. Dezember 2020** beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde und führte zum Sachverhalt sinngemäß Folgendes aus:

Die auf Grund Diabetes behinderte einkommenslose Gattin des Bf habe als Folge Der Diabetes Probleme mit den Augen, die Operationen erforderlich machten. Bei einer der Operationen sei es zu Komplikationen gekommen, sodass sich am Tag danach ein Zahnimplantat gelöst habe und herausgefallen sei.

Der Zwischenfall sei dem Primar der Augenabteilung gemeldet worden. Der Antrag auf Schadenersatz sei von der Versicherung abgelehnt worden.

Bf mache die Kosten des Implantatverlustes seiner Gattin als Krankheitskosten ohne Selbstbehalt geltend. Diese Kosten seien im Erstbescheid als Krankheitskosten mit Selbstbehalt in Höhe von 3.308,00 € berücksichtigt worden (weil nicht behinderungskausal).

Die Kosten der Augenoperationen seien ohne Selbstbehalt berücksichtigt worden.

Weiters sei für die ambulanten Behandlungen in der Tagesklinik des Krankenhauses eine Haushaltersparnis abgezogen worden.

Als Beweismittel nannte das Finanzamt nur die Bestätigung des Krankenhauses.

Über Vorhalt des **erkennenden Gerichts** mit **E-Mail** vom **9. Dezember 2020** gestand das Finanzamt mit E-Mail vom 14. Dezember 2020 zu, dass für die Aufenthalte in der Tagesklinik keine Haushaltersparnis zuzurechnen sei.

Mit **Schreiben vom 19. Jänner 2020** teilte **das erkennende Gericht Bf** mit, dass das Finanzamt an der Zurechnung der Haushaltersparnis nicht mehr festhalte, und forderte Bf zur Vorlage folgender Unterlagen auf:

- 1) Vollständige Kopie des Behindertenausweises der Gattin

- 2) Vollständige Kopie des Bescheides samt Gutachten, mit dem der Grad der Behinderung der Gattin mit 60 % festgestellt wurde
- 3) Nachweis der Zahlung der geltend gemachten Kosten im Jahr 2018 betreffend
 - a) 1.308,00 € für Implantat an Kieferchirurgen
 - b) 2.000,00 € für Brückenglied und Metallkeramikkrone an Zahnarzt durch Vorlage von Kopien des Kontos AT***
- 4) Vorlage der seitens der Gattin an das Krankenhaus gemachten schriftlichen Schadensmeldung
- 5) Unterlagen betreffend den Aufenthalt der Gattin im Krankenhaus am 14.9.2017, 20.10.2017 sowie vom 15.11. bis 18.11.2017
(Widersprüche der von Bf im Aktenvermerk für das Finanzamt und dem Schreiben vom 1.9.2020 (Vorlageantrag) gemachten Angaben zu jenen der im Meldeblatt Sachschaden am 1. März 2018 vom Leiter der Augenabteilung gemachten Angaben)

Mit **Schriftsatz** vom **29. Jänner 2021** teilte **Bf** zu Pkt. 1) und 2) mit, seine Gattin besitze keinen Behindertenausweis. Nach der damaligen Rechtslage seien dem Finanzamt Bestätigungen des Amtsarztes für den Grad der Behinderung und des Arztes zum Nachweis der Diabetes vorgelegt worden. Mir beiliegendem Schreiben (vom 28. 1.2021) sei das Finanzamt um Vorlage dieser Bestätigungen ersucht worden.

Zu Pkt. 3 bis 5 seien Belege und Bestätigungen in der Beilage angeschlossen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob von den als außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen Aufwendungen für die einkommenslose, durch Diabetes mit 60 % behinderte Gattin des Bf abzuziehen sind:

- 1. Haushaltsersparnis für Aufenthalt in der Tagesklinik für Augenoperationen**
- 2. Selbstbehalt von Kosten durch den Verlust des Zahnimplantates am Folgetag einer derartigen Operation**

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) und seine Gattin sind behindert.

Der Grad der Behinderung des Bf beträgt 70 % und jener der Gattin 60 %.

Auf Grund dieser Behinderung muss Bf eine Diät wegen Magenkrankheit und seine Gattin eine Diät wegen ihrer Zuckerkrankheit (Diabetes) einhalten.

Aufgrund ihrer hochgradigen Diabetes zog sich die Gattin des Bf ein schweres Augenleiden zu und musste im Jahr 2017 wegen der Erkrankung „Grauer Star“ (Katarakt) operiert werden.

Die erste Operation fand am **14. September 2017** ohne Vollnarkose statt.

Am **20. Oktober 2017** musste die nun mit Vollnarkose geplante Operation abgebrochen werden. Am **15. November 2017** wurde die Operation unter Vollnarkose durchgeführt.

Am **18. November 2017** ist der Gattin des Bf während dem Frühstück ein im Februar 2010 eingesetztes Zahnimplantat mit 3 Zähnen herausgefallen.

Am **1. März 2018** füllte der Primar der Augenabteilung das Meldeblatt Sachschaden wie folgt aus:

Datum des Vorfalles: **18.11.2017** Uhrzeit des Vorfalles: **08.00**

Was ist Passiert? **Zahnimplantat ist herausgefallen**

Wie ist es passiert? Am 3.postoperativen Tag nach einer Katarakt-OP in Allgemeinnarkose ist während dem Frühstück ein Zahnimplantat (mit 3 Zähnen) herausgefallen.

Mit Schreiben vom **6. März 2018** lehnte die Versicherung des Krankenhauses die Haftung bereits dem Grunde nach ab, weil es sich bei dem Zahnschaden um ein typisches Risiko einer Narkose handelt, worüber die Patientin in dem von ihr unterzeichneten Aufklärungsbogen informiert worden ist.

Zur Wiederherstellung dieses Schadens seiner Gattin erwachsen Bf im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2018 Kosten von insgesamt 3.308,00 € durch Überweisung von 1.308,00 € an den Kieferchirurgen am **13. November 2018** und eine Überweisung von 2.000,00 € am **28. Dezember 2018** als Anzahlung für das Brückenglied und Metallkeramikronen an den Zahnarzt.

Die Gattin des Bf unterzog sich 2018 an folgenden 7 Tagen durch ihre Behinderung bedingte Heilbehandlungen in der Tagesklinik, wobei ihr weder ein Bett zugewiesen noch Verpflegung verabreicht- im bekämpften Bescheid jedoch eine **Haushaltersparnis** von insgesamt 36,61 € zugerechnet wurde:

2018	22.02.	08.05.	14.06.	13.07.	08.08.	21.09.	16.11.
Dauer (h)	8:27	2:57	2: 33	3: 09	2:26	3:28	2:59

2. Beweiswürdigung

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) iVm [§ 2a BAO](#) hat im Beschwerdeverfahren das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der **Grad der Behinderung** und die medizinische **Notwendigkeit der Diät** sind nicht strittig. Für Bf selbst sind diese Daten durch die vom Bundessozialservice elektronisch übermittelten Daten im Dauerakt belegt.

Für die Gattin des Bf finden sich keine derartigen Daten im vom Finanzamt vorgelegten Akt.

In den Vorjahren - jedenfalls ab 2004 wurden in den Einkommensteuerbescheiden des Bf für die Gattin der bei einem Grad der Behinderung von 55 % bis 64 % zustehende Behindertenfreibetrag von 294,00 € und der nach der Verordnung bei Zuckerkrankheit zustehende Pauschbetrag von jährlich 840,00 € (70,00 € /Monat x 12) regelmäßig berücksichtigt.

Das erkennende Gericht geht deshalb in freier Beweiswürdigung davon aus, dass für die Gattin des Bf vor dem 1. Jänner 2005 eine § 35 Abs. 2 idF vor dem Bundesgesetz [BGBl. I Nr. 180/2004](#) entsprechende Bescheinigung betreffend Vorliegen eines Grades der Behinderung von 60 % und der medizinischen Notwendigkeit der Diät wegen Zuckerkrankheit auf Grund dieser Behinderung von über 25 % ausgestellt und dem Finanzamt vorgelegt worden ist.

Derartige Bescheinigungen gelten gemäß [§ 124b Z 111 EStG 1988](#) bis zur Ausstellung einer neuen Bescheinigung weiter ([LStR 2002 Rz 839a](#), [UFS 30.4.2012](#), [RV/0879-W/12](#); [BFG 15.5.2019](#), [RV/5101614/2014](#); [BFG 17.4.2018](#), [RV/7100676/2016](#); [BFG 29.1.2016](#), [RV/7103549/2014](#)).

Diabetes erhöht unbestritten das Risiko für Augenkrankheiten, insbesondere den Grauen Star (<https://www.rothenburgpraxis.de/augenarzt/verdoppelte-katarakt-risiko-durch-diabetes/>).

Katarakt-Operationen erfolgen heutzutage meist in der Tagesklinik, d.h. ambulant.

Eine Spritze neben oder hinter das Auge ist in der Regel nicht notwendig. Auch Vollnarkosen kommen nicht zur Anwendung. Die Schmerzfreiheit wird stattdessen durch die Gabe von Augentropfen erzielt (<http://www.minimed.at/medizinische-themen/augen/fragen-katarakt-op/>)

Die drei Operationen (Versuche) gehen aus dem Aktenvermerk des Bf für das Finanzamt und den vorgelegten Unterlagen hervor. Der von Bf im Aktenvermerk geschilderte Ablauf steht jedoch teilweise im Widerspruch mit den vorliegenden Unterlagen. So wird im Meldeblatt als Datum des Vorfalls der 18. November 2017 genannt, während im Aktenvermerk der 16. November („am nächsten Tag“ nach der Operation vom 15.11.) während des stationären Aufenthalts behauptet wird. Die im Aktenvermerk behauptete Meldung an den Primar „schon am nächsten Tag“ steht zeitlich im krassen Gegensatz zur von diesem erst am 1. März 2018 ausgefüllten Meldung. Eine schriftliche Meldung seitens Bf wurde trotz Aufforderung durch das erkennende Gericht von Bf nicht vorgelegt.

Aus den von Bf dem Vorlageantrag vom 1. September 2020 angeschlossenen sieben Entlassungsanzeigen der Fachabteilung Augen der Tagesklinik ist die auf Minuten genaue Uhrzeit der Aufnahme und Entlassung an den genannten sieben Tagen ersichtlich.

Die Ausführungen im (ebenfalls dem Vorlageantrag angeschlossenen) Schreiben des Bf an das Finanzamt vom 14. August 2020, dass es sich um nur ambulante Behandlungen ohne Verpflegung zur Verabreichung von Spritzen ins Auge gehandelt hat, sind schon wegen der Kürze des jeweiligen Aufenthalts glaubwürdig. Dies trifft auch auf den von Bf pro Behandlungstag zu leistenden Kostenbeitrag von 20,10 € und somit Kosten von insgesamt

140,70 € zu, weil Bf am 24. Juli 2019 dem Finanzamt die diesbezüglichen Gebührenrechnungen vorgelegt hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Rechtslage (Fettdruck durch das erkennende Gericht)

Die hier maßgeblichen Absätze 1 bis 6 des mit der Überschrift **Außergewöhnliche Belastungen** versehenen [§ 34 Einkommensteuergesetz 1988](#), BGBl. Nr. 400/1988, idF [BGBl. I Nr. 62/2018 \(EStG 1988\)](#) lauten:

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 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. Der **Selbstbehalt** beträgt bei einem **Einkommen***

...

mehr als 36 400 Euro 12%.

...

*(5) 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.*

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

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- **Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).**
- 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.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes: ...

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Der mit der Überschrift „**Behinderte**“ versehene [§ 35 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 62/2018](#) lautet auszugsweise:

§ 35. (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, 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).

....

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von ein Freibetrag von Euro

....

55% bis 64%294.

65% bis 74%363.

....

(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.

....

Auf Grund der Ermächtigungen der §§ 34 Abs. 6 und 35 Abs. 7 EStG 1988 wurde die [Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen](#), [BGBl. Nr. 303/1996](#) erlassen, wobei für den Beschwerdezeitraum die Änderungen durch [BGBl. II Nr. 91/1998](#), [BGBl. II Nr. 416/2001](#) und [BGBl. II Nr. 430/2010](#) zu berücksichtigen sind:

§ 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 eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder 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 |
| - 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. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

...

Erwägungen zum gegenständlichen Fall

Der Grad der Behinderung des Bf von 70 % und seiner Gattin von 60 % sowie die jeweils wegen dieser Behinderung erforderliche Diät wegen Magenkrankheit (Bf) und Zuckerkrankheit (Gattin) wurden oben festgestellt und sind auch gar nicht strittig.

Das Finanzamt hat deshalb im bekämpften Bescheid zu Recht einen Freibetrag wegen Behinderung gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) von 363,00 € für Bf und 294,00 € für seine Gattin und nach **§ 2** der oben zitierten **Verordnung BGBl. Nr. 303/1996** in der im Beschwerdejahr 2018 anzuwendenden Fassung einen Pauschbetrag von 504,00 € für die Diätverpflegung des Bf für Magenkrankheit und 840,00 € der Gattin für deren Zuckerkrankheit berücksichtigt.

a) Selbstbehalt von Kosten durch Verlust des Zahnimplantates der Gattin

Als Ehemann getragene Kosten der Heilbehandlung seiner unterhaltsberechtigten Gattin kommen als dem Bf aus rechtlichen oder sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsene außergewöhnliche Belastung gemäß §§ 34 und 35 EStG 1988 in Frage.

Dabei ist jedoch gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) grundsätzlich ein Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Bf führt in der Beschwerde und im Vorlageantrag sinngemäß ins Treffen, nach den Lohnsteuerrichtlinien ([LStR 2002](#), „Rz 839ff“) und dem Steuerhandbuch des Finanzamtes sei bei einer Behinderung ab 25 % kein Selbstbehalt von Krankheitskosten abzuziehen.

Gemäß [§ 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988](#) ist von tatsächlichen, aus dem Titel der Behinderung geltend gemachten Kosten kein Selbstbehalt abzuziehen.

Zur Auslegung dieser Bestimmung wurden dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts, **BFG 5.5.2020, [RV/2100233/2020](#)**, folgende Ausführungen entnommen:

*„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 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 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](#)**).“*

Im gegenständlichen Fall wurde der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen den Kosten der Behandlung der Augenerkrankung der Gattin des Bf und deren Behinderung wegen ihrer hochgradigen Zuckerkrankheit vom Finanzamt nicht in Frage gestellt.

Kosten einer Zahnsanierung auch durch Implantate können bei Vorliegen massiver Probleme aus vielerlei medizinischen Gründen notwendig sein. Im zitierten Erkenntnis **BFG 5.5.2020, [RV/2100233/2020](#)**, hat das Bundesfinanzgericht mangels Nachweises, dass die Implantierung eines Zahnes mit den der Behinderung zugrundeliegenden Erkrankungen (Degenerative Wirbelsäulenschädigung bei Zustand nach Trümmerfraktur des 6.

Halswirbels, Migräne, Polyarthrose, Polyarthralgien, Nervus ulnaris Läsion rechts) in direktem Zusammenhang steht, den Abzug nur mit Selbstbehalt zugelassen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 3.4.2014, [99/13/0169](#)**) müssen Aufwendungen für die Berücksichtigung ohne Selbstbehalt mit der die Behinderung begründenden Krankheit in einem ursächlichen Zusammenhang stehen.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens muss bei entsprechendem Alter mit dem Verlust von Zähnen gerechnet werden (**BFG 8.4.2015, [RV/2100524/2011](#)**).

In dem eben genannten Erkenntnis hat das Bundesfinanzgericht bei einem 55-jährigen Behinderten mit einer durch Diabetes bedingten Minderung der Erwerbsfähigkeit von 80 % die Aufwendungen für den Ersatz zweier Stockzähne ebenfalls nur mit Selbstbehalt anerkannt.

Die Gattin des Bf war im Jahr 2017 bereit 73. Das nach eigenen Angaben des Bf (in seinem Aktenvermerk) am 2. Feber 2010 eingesetzte Implantat ist am 18. November 2017 herausgefallen. Das Implantat war daher auch schon 7 3/4 Jahre alt.

Das Implantat ist außerdem erst 3 Tage nach der Augenoperation beim Frühstück herausgefallen. Dazu kommt, dass die Operation, die im Regelfall ohne Vollnarkose stattfindet – offensichtlich wegen des Verhaltens der Patientin erst beim dritten Versuch durchgeführt werden konnte.

Die Versicherung des Krankenhauses hat deshalb verständlicherweise den Ersatz des geltend gemachten Schadens wegen des typischen Risikos einer Narkose abgelehnt. Das Finanzamt hat zutreffend in der Beschwerdevereentscheidung darauf hingewiesen, dass das Krankenhaus und deren Versicherung offensichtlich auch keinen unmittelbaren Zusammenhang der Zahnbehandlung mit dem Diabetesleiden und der Augenoperation gesehen haben.

Den nach der Rechtsprechung erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang der Kosten für den Ersatz des herausgefallenen Implantats mit der Zuckerkrankheit der Gattin des Bf konnte von Bf auch im Beschwerdeverfahren nicht glaubhaft, geschweige denn nachgewiesen werden.

Eine Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit der Gattin auf Grund des Augenleidens von mindestens 25 % liegt ebenfalls nicht vor.

Das Finanzamt hat deshalb die diesbezüglichen Kosten von insgesamt 3.308,00 € für den Kieferchirurgen und den Zahnarzt zu Recht dem Selbstbehalt des [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) unterworfen. Da diese Aufwendungen weiter unter dem Selbstbehalt liegen, bleiben sie auch in diesem Erkenntnis ohne Auswirkung.

Der Beschwerde kommt deshalb in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Haushaltersparnis für Aufenthalt in der Tagesklinik für Augenoperationen

Auf Grund der oben festgestellten fehlenden Verpflegung bei den sieben Aufenthalten in der Tagesklinik ist der im bekämpften Bescheid vorgenommene Abzug von 36,61 € von den nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung der Gattin des Bf zu Unrecht erfolgt.

Der Betrag ist deshalb von 515,56 € auf 552,17 € zu erhöhen.

Der Beschwerde kommt deshalb in diesem Punkt Berechtigung zu.

Neuberechnung der Einkommensteuer

Hinsichtlich der **rechnerischen Darstellung** wird auf das als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

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.

Die Entscheidung war jedoch im Wege der Beweiswürdigung auf Grund der eindeutigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu treffen. Deshalb ist keine Revision zulässig.

Linz, am 19. Februar 2021