

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. 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 ist Alleinverdiener. Er beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2019 für sich die Berücksichtigung des Freibetrages wegen einer 60%igen Behinderung sowie des pauschalen Freibetrages für eine Diätverpflegung im Zusammenhang mit seiner Zuckerkrankheit. Außerdem machte er unter dem Titel „unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel oder Kosten der Heilbehandlung“ Aufwendungen in Höhe von 7.002,23 € geltend. Für seine Ehefrau, deren Grad der Behinderung im Streitjahr 70% betrug und die Pflegegeld bezog, stellte er den Antrag, Aufwendungen in Höhe von 5.461,85 € unter dem Titel „unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel oder Kosten der Heilbehandlung“ als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigte die belangte Behörde den Freibetrag für die 60%ige Behinderung des Beschwerdeführers in Höhe von 486,00 €, den Freibetrag für Diätverpflegung in Höhe von 840,00 €. Von den nachgewiesenen Kosten wurde folgenden Beträgen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung versagt:

Nagelpflegeprodukte	174,89 €
2 x Kurpackung zur Stärkung des Immunsystems	2 x 890,00 €
Styriatraining (Bewegungstherapie)	2x 299,40 €
Kosten der Reinigung Haus und Wohnbereich	2.391,74 €
Summe	4.945,43 €

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, die Kosten für die Haushaltsreinigung (2.391,74 €) zählten zu den Kosten der Lebensführung und seien daher nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die Aufwendungen für die Nagelpflegeprodukte (174,89 €), die Kurpackungen (je 890,00 €) sowie die Fitnesskosten (598,80 €) könnten mangels ärztlicher Verordnung nicht anerkannt werden.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** führte der Beschwerdeführer aus, erst durch seine Erkrankungen sei er nicht mehr in der Lage, die für die Lebensführung notwendigen Reinigungstätigkeiten selbst durchzuführen. Auf Grund der eigenen krankheitsbedingten Immunsystemschwäche und jener seiner Gattin sowie der Chemotherapie mit negativen Auswirkungen auf Haut und Nägel seien nach ärztlicher Beratung Nahrungsergänzungsmittel konsumiert worden. Diese seien nicht rezeptpflichtig, weshalb es auch keine ärztliche Verordnung dafür gebe. Zu den nicht anerkannten Kosten für das Styriatraining merkte der Beschwerdeführer an, er absolviere dieses Bewegungs- und Therapieprogramm seit 2015 auf Grund ärztlicher Empfehlung wegen Diabetes und koronarem Herz-Kreislauf-Leiden, die ärztliche Verordnung liege bei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

Ad Styriatraining:

Dieses Training sei wegen Lumbalsyndrom, Cervicalsyndrom, Rückenmuskelinsuffizienz und Herberdsche und Bouchardsche Fingerpolyarthrose verordnet worden. Da diese Krankheiten dem vorliegenden Gutachten zufolge nicht zu einer Behinderung geführt hätten, könnten diese Kosten nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Ad Nagelpflegeprodukte und Kurpackungen:

Bei den Nagelpflegeprodukten und den Kurpackungen sei weder mit den Behinderungen des Beschwerdeführers noch mit jenen seiner Gattin ein Zusammenhang zu erkennen.

Ad Reinigungskosten:

Aufwendungen seien nur dann außergewöhnlich, wenn sie höher seien als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwachsen würden. Das Anfallen von Kosten für die Wohnungs- und Haushaltsreinigung und den Winterdienst sei keineswegs als außergewöhnlich einzustufen.

Der Beschwerdeführer erhob mit Schriftsatz vom 25.01.2021 einen als „Teilbeschwerde“ bezeichneten **Vorlageantrag** und beantragte weiterhin im Zusammenhang mit der Behinderung seiner Ehefrau die Berücksichtigung der Nagelpflegeprodukte (174,89 €) und der Kurpackung für die Stärkung des Immunsystems (890,00 €). Das dem Finanzamt zugesandte Gutachten aus dem Jahr 2011 beinhalte nur die Behinderung vor der im Jahr 2017 mit dem Ausbruch von kutanen Metastasen nach dem Mammakarzinom eingetretenen gesundheitlichen Verschlechterung. Die Verwendung der von den behandelnden Ärzten empfohlenen alternativen Produkte sei zur Verbesserung der Lebenssituation erfolgt. Trotzdem sei zu Beginn des Jahres 2019 bereits der ganze Körper seiner Gattin mit Metastasen befallen gewesen. Diese Aufwendungen für seine Gattin seien daher auf Grund der Behinderung zwangsläufig erwachsen, weshalb er um Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ersuche.

Im **Vorlagebericht** vom 04.02.2021 beantragte die belangte Behörde eine Erledigung im Sinne der Beschwerdeentscheidung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Alleinverdiener und Diabetiker. Durch ein Gutachten des Sozialministeriumservice vom 29.11.2011 wurde bei ihm ein Grad der Behinderung von 60% festgestellt, welcher auf eine ungünstige Beeinflussung zwischen der koronaren Herzerkrankung mit Stentimplantation und dem Diabetes Mellitus zurückzuführen ist.

Die vom Beschwerdeführer u.a. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Reinigungskosten in Höhe von 2.391,74 € wurden für die Wohnungs- und Haushaltsreinigung sowie den Winterdienst aufgewendet.

Das Styriatraining, für das der Beschwerdeführer im Streitjahr 598,80 € verausgabte, wurde wegen des Lumbalsyndroms, des Cervicalsyndroms, einer Rückenmuskelinsuffizienz und einer Heberdenschen und Bouchardschen Fingerpolyarthrose ärztlich verordnet. Diese Leiden erhöhten den Gesamtgrad der Behinderung nicht.

Die Gattin des Beschwerdeführers weist einen Gesamtgrad der Behinderung von 70% auf, der durch ein beidseitiges Mammacarcinom, degenerative Veränderungen der Wirbelsäule, durch eine Hüftgelenkoperation rechts und Abnützungserscheinungen im linken Hüftgelenk und durch ein Plattenepithelcarcinom an der Nase begründet ist. Sie bezog im Streitjahr Pflegegeld.

Betreffend die Aufwendungen für die Nagelpflegeprodukte und die Kurpackung zur Stärkung des Immunsystems liegt keine ärztliche Verordnung vor.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Angaben des Beschwerdeführers, die aktenkundigen Unterlagen und ist insoweit unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg. cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) 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 nach [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Ausgaben, die auf eine Krankheit zurückgehen, sind im täglichen Leben keine regelmäßigen Ausgaben, sie belasten also den, der sie zu tragen hat, mehr als die Mehrzahl der übrigen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, [§ 34 EStG 1988](#) Einzelfälle, Krankheitskosten).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß Abs. 3 der zitierten Bestimmung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Krankheitskosten des Steuerpflichtigen selbst erwachsen ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Aufwendungen aus Anlass einer Erkrankung der (einkommenslosen) Gattin sind

Kosten, die der Steuerpflichtige aus rechtlichen Gründen zu tragen hat, die ihm also gleichfalls zwangsläufig erwachsen.

Die Belastung beeinträchtigt nach [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 EStG 1988) 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%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht.

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des [§ 67 EStG 1988](#) enthalten, dann sind gemäß Abs. 5 der zitierten Bestimmung 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 leg. cit., anzusetzen.

Gemäß [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) können u.a Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner ([§ 106 Abs. 3 EStG 1988](#)) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen 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.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung Außergewöhnliche Belastungen, [BGBl. Nr. 303/1996](#), sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung [Außergewöhnliche Belastungen](#), [BGBl. Nr. 303/1996](#), liegt eine Behinderung dann vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

§ 4 der Verordnung [Außergewöhnliche Belastungen](#), [BGBl. Nr. 303/1996](#), bestimmt:

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

Ad Reinigungskosten und Kosten des Styriatrainings:

Diesbezüglich schließt sich das Bundesfinanzgericht der von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vorgenommenen Beurteilung an, dass es sich bei den Reinigungskosten um keine außergewöhnlichen Aufwendungen handelt und dass die Kosten des Styriatrainings als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zu berücksichtigen sind.

In der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2021, der nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 29.03.2012, [2009/15/0035](#); VwGH 31.05.2011, [2008/15/0288](#), mwN), begründete das Finanzamt die Nichtanerkennung der Reinigungskosten und setzte sich mit den vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten auseinander. Es kam dabei zu den Feststellungen, dass die Reinigungskosten nicht als außergewöhnlich einzustufen seien und die Aufwendungen für das Styriatraininig zwar eine außergewöhnliche Belastung darstellten, diese jedoch mangels eines Zusammenhangs mit jenen Krankheiten, die zu der festgestellten 60%igen Behinderung des Beschwerdeführers geführt hätten, nur mit Selbstbehalt zu berücksichtigen seien.

Diesen Feststellungen trat der Beschwerdeführer in seinem als „Teilbeschwerde“ bezeichneten Vorlageantrag nicht entgegen.

Ad Aufwendungen für Nagelpflegeprodukte und für die Kurpackung zur Stärkung des Immunsystems

Der Beschwerdeführer führte diesbezüglich aus, es habe sich dabei um keine Kassenleistungen gehandelt und sie seien auch nicht rezeptpflichtig, weshalb eine ärztliche Verordnung nicht vorgelegt werden könne. Die Verwendung dieser Produkte sei von den behandelnden Ärzten empfohlen worden und zur Verbesserung der Lebenssituation erfolgt.

Die Gattin des Beschwerdeführers leidet an einem metastasierenden Mammacarcinom. Daraus resultiert eine bescheidmäßig festgestellte erhebliche, körperliche Behinderung im Ausmaß von 70%.

Nach der die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt bestimmenden Norm des [§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988](#) kann der Bundesminister für Finanzen 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 EStG 1988](#) und ohne Anrechnung auf pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind. Der Begriff "Mehraufwendungen" im [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) stellt klar, dass Aufwendungen, die aus der eigenen Behinderung oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine

Behinderung des Ehepartners erwachsen, der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug des Selbstbehaltes nach [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) unterliegen (VwGH 23.4.2014, [2012/13/0039](#)).

In diesem Zusammenhang bestimmt § 4 der auf oben genannter gesetzlichen Grundlage erlassenen Verordnung, [BGBl. 303/1996](#) idF [BGBl. II Nr. 91/1998](#), dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind, ohne dass diese in Entsprechung des § 1 Abs. 3 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen um einen Freibetrag nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) zu kürzen sind.

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung sind typisierend als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, ohne dass es im Einzelfall der an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf, um nicht die Intimsphäre des Steuerpflichtigen zu verletzen.

Aufwendungen außerhalb der eigentlichen Heilbehandlung sind jedoch auf ihre Notwendigkeit (Zwangsläufigkeit) und Angemessenheit zu untersuchen (vgl. BFH 30.10.2003, III R 32/011).

Liegt eine Krankheit vor, so sind daher jene Ausgaben als Krankheitskosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen (z.B. Schmerzmittel) einer Krankheit dienen. Zu den im Steuerrecht anzuerkennenden Krankheitskosten zählen u.a. Arzt- und Krankenhaus honorare sowie Aufwendungen für Medikamente. Kosten für eine alternative Behandlungstherapie oder homöopathische Präparate stellen dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn ihre durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit durch ärztliche Verordnung nachgewiesen wird, d.h. wenn vom Vorliegen medizinischer Gründe ausgegangen werden kann (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 34 Tz 78 "Alternativmedizinische Behandlung").

Hinsichtlich der Aufwendungen für die Nagelpflegeprodukte und Kurkosten zur Stärkung des Immunsystems konnten keine ärztlichen Verordnungen beigebracht werden. Auch das Vorliegen einer medizinischen Indikation für die Verwendung dieser Produkte wurde nicht nachgewiesen. Den dafür getätigten Aufwendungen fehlt daher für den Abzug als außergewöhnliche Belastung das Element der Zwangsläufigkeit, weshalb diese steuerlich keine Berücksichtigung finden können. Das subjektive Gefühl der Verbesserung der Lebenssituation, das für das BFG durchaus nachvollziehbar und in Anbetracht der schweren Erkrankung der Gattin verständlich ist, ist leider nicht ausreichend, die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen zu begründen.

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 im gegenständlichen Fall zu klärenden Rechtsfragen wurden im Sinne der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entschieden. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 23. Februar 2021