

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 21. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 21. Jänner 2019 hob die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 gemäß § 299 BAO auf (Antrag der Beschwerdeführerin vom 15. Jänner 2018) und setzte die Einkommensteuer 2011 und 2012 auf Grund der nachgereichten Unterlagen der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf.) neu fest.

In den neu festgesetzten Einkommensteuerbescheiden 2011 und 2012 wurde seitens der belangten Behörde wie folgt nicht berücksichtigt:

„Nicht anerkannt wurden die Fahrtkosten zu div Apotheken, Sanitätshäusern, da davon auszugehen ist, dass die Anschaffung v. Medikamenten udgl. mit privaten Einkäufen verbunden wurde.

Aufwendungen für Toilettenpapier, Nackenstützkissen, Fußpflege sind Aufwendungen des täglichen Lebens und sind daher weder im Zusammenhang mit der Behinderung noch mit Selbstbehalt absetzbar.

Liegt bei einer Einstufung durch das Sozialministeriumservice (vormals Bundessozialamt) bei einer Behinderung ein Anteil von mindestens 20 % wegen einer Diät vor, entfällt der Abzug des Selbstbehaltes im Sinn des § 34 Abs.4 EStG 1988. Da laut Sozialministeriumservice kein Eintrag über eine Diäteinhaltung vorliegt, konnte der monatliche Freibetrag bei einer sonstigen Diät nicht berücksichtigt.

Der Freibetrag wegen eigener Behinderung für 70 % kann erst ab der Veranlagung 2013 gewährt werden (sh. Bescheid vom 20. Februar 2014).“

In der fristgerecht eingereichten Beschwerde vom 26.02.2019 (datiert mit 15.02.2019) bringt die Bf. vor, sie müsse zu den Apotheken oft mehrmals hinfahren, weil Medikamente nicht lagernd seien und zum ***x*** fahre sie immer extra, weil sie in ***Ort*** nicht einkaufe. Betreffend der Diät gäbe es schon jahrelang einen Eintrag wegen ihrer „Colitis Ulcerosa“. Den Behindertenfreibetrag habe sie schon lange mit 60 %, ab 11. Oktober 2013 dann 70 %.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 30. bzw. 31. Juli 2019 wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde begründete wie folgt:

„Gem. § 4 der Verordnung können Heilbehandlungskosten (ab 1998), DIE IM ZUSAMMENHANG MIT DER BEHINDERUNG STEHEN, zusätzlich zum Pauschbetrag und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Jedoch sind allgemeine Medikamente, Kosten des Selbstbehaltes (zB für Zahnarzt, Dermatologe, HNO-Arzt) auszuscheiden und können nur als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Aufwendungen für Toilettenpapier, Nackenstützkissen, Fußpflege sind Aufwendungen des täglichen Lebens, die auch von "gesunden" Personen verwendet bzw. benötigt werden, und sind daher weder im Zusammenhang mit der Behinderung noch mit Selbstbehalt absetzbar.

Nicht anerkannt wurden die Fahrtkosten zu div Apotheken, Snnitätshäusern da davon auszugehen ist, dass die Anschaffung v. Medikamenten udgl mit privaten Einkäufen verbunden wurde.

Lt. Sozialministeriumservice liegt kein Eintrag über eine Diäteinhaltung vor. Der Freibetrag wegen sonstiger Diät konnte nicht berücksichtigt werden.“

Mit Schreiben vom 05.08.2019 stellte die Bf. den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Der Akt wurde dem Bundesfinanzgericht am 24.10.2019 zur Entscheidung vorgelegt und am 30.04.2021 meiner Gerichtsabteilung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin leidet u.a. an Narkolepsie (zwanghaftes Schlafbedürfnis und Antriebsminderung), chronischer bilateraler Lumboischialgie (Schmerzen Lendenwirbel zum Kreuzbein) und Colitis Ulcerosa (Entzündung der Dickdarmschleimhaut). Das Bundessozialamt stellte auf Grund der ärztlichen Sachverständigengutachten für die beschwerdegegenständlichen Jahre einen Grad der Behinderung von 60 % fest.

Im Antrag gem. § 299 BAO machte die Bf. außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Zusammenhang mit ihrer Behinderung im Ausmaß von € 2.781,43 für das Jahr 2011 und € 2.157,32 für das Jahr 2012 geltend.

Im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2011 wurden Kosten in Höhe von € 849,87 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt und Kosten in Höhe von € 1.389,96 (Ausgaben iZm Augenoptik, Zahnarzt, Kontaktlinseninstitut, Dermatologe, HNO-Arzt) als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 wurden Kosten in Höhe von € 942,29 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt und Kosten in Höhe von € 844,48 (Ausgaben iZm Augenoptik, Zahnarzt, Kontaktlinseninstitut, HNO-Arzt) als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt.

Die Ausgaben für Toilettenpapier, Nackenstützkissen, Kirschkernkissen, Hirschtalgcreme, Zahnbürstchen, Fußbalsam, Fußpflege, Fahrten zur Apotheke und Sanitätshaus sowie der monatliche Freibetrag für eine Diät wurden von der belangten Behörde nicht anerkannt.

Ärztliche Verordnungen betreffend die Fußpflege wurden nicht vorgelegt. Der Nachweis über eine erforderliche Diätverpflegung wurde nicht erbracht.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteilen und ist unstrittig.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(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.

...

(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 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.

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 (Auszug)

§ 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."

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

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Erwägungen:

Fahrten zur Apotheke und Sanitätshaus

Strittig ist, ob es sich bei den von der Bf. geltend gemachten Kosten für Fahrten zur Apotheke und zum Sanitätshaus um im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehende Fahrtkosten gemäß § 4 der VO handelt, die ohne Selbstbehalt in Ansatz zu bringen sind.

Unter die im nachgewiesenen Ausmaß gesonderte absetzbaren Kosten nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen fallen auch die in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Kosten der Heilbehandlung. Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für

ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz*²¹, § 35 Tz 17).

Hinsichtlich Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten vertritt das Bundesfinanzgericht jedoch die Ansicht, dass diese nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden (vgl. UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08-RS5; BFG vom 17.04.2015, RV/2101415/2014; UFSW vom 23.08.2012, RV/0890-W/12).

Den Einwänden der Bf., sie fahre immer extra zum Sanitätshaus bzw zur Apotheke nach *****Ort*****, weil sie sonst nicht nach *****Ort***** einkaufen fahre, ist entgegenzuhalten, dass sie Fahrten zum Zahnarzt (*****2*****), zum Neurologen (*****3*****) und zum *****4***** jeweils nach *****Ort***** unternommen hat, welche zum Großteil als Fahrtkosten ohne Selbstbehalt von der belangten Behörde anerkannt wurden, insofern sind die Angaben der Bf. für das Bundesfinanzgericht nicht glaubwürdig.

Zur Fußpflege:

Gemäß § 4 der Verordnung sind u.a. Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arzt-, Spitals-, ärztlich verordnete Kur- und Therapiekosten sowie Kosten für Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in einem ursächlichen Zusammenhang stehen. Kosten, die nicht unter diese Kategorien der Aufwendungen fallen, sind mit dem gesetzlich vorgesehenen Pauschbetrag abgegolten. Darüber hinaus sind auch die Kosten der Behandlung von nachgewiesenen Folgeerkrankungen der die Behinderung auslösenden Krankheit abzugsfähig (*Peyerl in Jakom*¹⁶, § 35 Rz 27).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.03.2022, Ro 2020/13/0008; VwGH 10.02.2016, 2013/15/0254; VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136) führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen daher zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist. Zudem stellt nicht jede Aufwendung, die vornehmlich der Steigerung des Wohlbefindens des Steuerpflichtigen dient, eine außergewöhnliche Belastung dar.

Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit einer Maßnahme ist eine ärztliche Verordnung, ein ärztlicher Therapieplan oder ein Gutachten erforderlich (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136). Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung

übernommen werden (VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062; 12.09.2018, Ra 2017/13/0039; 28.10.2004, 2001/15/0164).

Darüber hinaus muss sichergestellt sein, dass die durchgeführten Maßnahmen unter Anleitung einer fachkundigen Person - dh eines Arztes oder Therapeuten - eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung des spezifischen Krankheitsbildes haben und die Wirkung der Behandlung auf das Leiden geprüft werden kann (UFS 20.03.2008, RV/2462-W/07; 24.09.2008, RV/0973-L/07; BFH 14.08.1997, III R 67/96). Auch nach der Rechtsprechung des OGH können nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, den therapeutischen Zweck gewährleisten bzw. medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen hintanhaltend und somit die Qualifikation als "Heilmittel" oder "Heilbehandlung" für sich in Anspruch nehmen (OGH 05.12.2000, 10 Obs 311/00h).

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens handelt es sich bei den Ausgaben für eine Fußpflege um Aufwendungen, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mehrheitlich von Gesunden verausgabt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Zudem ist in einem Fußpflegestudio in aller Regel kein ärztliches bzw. medizinisch geschultes Personal tätig. Gerade aus diesem Grund fordern Lehre und Rechtsprechung als Nachweis für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen jedenfalls eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit - im Weiteren die Zwangsläufigkeit - der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat (BFG 18.09.2014, RV/5100566/2014).

Die medizinische Notwendigkeit der Fußpflege wurde von der Bf. nicht behauptet und nicht nachgewiesen.

Damit war den Fußpflegekosten die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im Sinn der §§ 34 f EStG 1988 abzusprechen.

Zu den Kosten der Lebensführung

Zu den als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen für Toilettenpapier, Wärmekissen, Nackenstützkissen, Hischtalcreme, Zahnbürsten und Fußbalsam wird darauf hingewiesen, dass die Definition der Außergewöhnlichkeit typisierend dahin zu verstehen ist, dass es sich nicht um im täglichen Leben übliche Aufwendungen bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln darf. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit erfordert, dass es sich um Aufwendungen handeln muss, die in den besonderen Verhältnissen des Einzelnen oder wenigstens einer kleinen Minderheit von Steuerpflichtigen begründet sind. Somit können Ereignisse, die bei der überwiegenden Mehrheit der in gleichen Verhältnissen lebenden Steuerpflichtigen eintreten, nicht gemäß § 34

berücksichtigt werden. Es darf sich auch nicht um eine im täglichen Leben typische Erscheinung handeln.

Die Ausgaben für Toilettenpapier, Wärmekissen, Nackenstützkissen, Hischtalcreme, Zahnbürsten und Fußbalsam sind daher von der belangten Behörde daher zu Recht den steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung zugeordnet worden.

Zur Berücksichtigung eines Freibetrages zur Diätverpflegung

Der Nachweis des Erfordernisses der Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der o.a. Verordnung über außergewöhnliche Belastungen obliegt der Steuerpflichtigen und kann beispielsweise mittels einer Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen oder auch durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät erfolgen (vgl. BFG 16.7.2018, RV/7103449/2011; *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz²¹, § 35 Tz 12; *Peyerl in Jakom*, EStG¹⁶, § 35 Rz 23).

Die Notwendigkeit einer Diätverpflegung hat die Bf. weder durch eine ärztliche Bestätigung nachgewiesen noch findet sich eine entsprechende Bescheinigung über eine erforderliche Diätverpflegung im Behindertenpass. Eine Berücksichtigung des beantragten Freibetrages für Diätverpflegung ist deshalb nicht möglich, sodass der Beschwerde auch in diesem Punkt nicht Folge zu geben war.

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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 25. April 2023