

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Mai 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Mai 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird im Ausmaß der Beschwerdevorentscheidung vom 18. Mai 2022 teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) beantragte in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 neben Werbungskosten (Gewerkschaftsbeiträge von 327,84 € und digitale Arbeitsmittel von 196,56 €) auch Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wegen ihrer Behinderung von 70% von 7.036,40 €. Die Beschwerdeführerin erzielte im Jahr 2021 nichtselbständige Einkünfte als Referentin beim Amt der ***1*** Landesregierung.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt legte die Bf. eine Kostenaufstellung der beantragten Aufwendungen, die Rechnung für einen Laptop sowie Rechnungen und Belege von Ärzten, Apotheken, für Laboruntersuchungen, Behandlungsbeiträge und Kostenzuschüsse der BVAEB, für Einzelheilgymnastik und Heilmassagen, vom Kräuterhaus für Nahrungsergänzung & Körperpflege-Produkte, für eine Brille, der ***2*** Kurbetriebsges.m.b.H. und die nicht unterfertigte ärztliche Verordnung/Privatrezept 13 vom 31.03.2021 des Dr. med. univ. ***3*** (Privatordination für chronische Erkrankungen & biologische Krebstherapien, Vor- & Nachsorgeuntersuchungen, Risiko- & Hormonprofil & -

therapien, Fruchtbarkeitsstörungen, Kinderwunsch, Leistungssport-, Präventiv-, Ganzheits- & Orthomolekularmedizin) vor.

Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 vom 11.05.2022 wurden Werbungskosten von 289,69 € und das Homeoffice- Pauschale von 300 €, Spenden von 140 € und der Kirchenbeitrag von 198,81 € €, sowie Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes iHv 4.277,58 € (nicht steuerwirksam wegen des Selbstbehalts), der Freibetrag wegen eigener Behinderung von 599,00 €, der Pauschbetrag wegen der Diätverpflegung von 612,00 € und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO über außergewöhnliche Belastungen von 490,93 € berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die beantragten Aufwendungen wurden den richtigen Kennzahlen zugeordnet. Mit Selbstbehalt und ohne Selbstbehalt.

Betreffend Arzneimittel können nur ärztlich verordnete Medikamente sowie Rezeptgebühren berücksichtigt werden.

Impfungen dienen der Vorbeugung von Krankheit. Die damit verbundenen Kosten stellen keine Krankheitskosten im Sinne des EStG 1988 dar.

Beim Kur/Reha-Aufenthalt wurde eine Haushaltsersparnis von € 5,23/Tag in Abzug gebracht. Werbungskosten für digitale Arbeitsmittel sind um ein vom Arbeitgeber bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigtes Homeoffice-Pauschale und Werbungskosten für das Homeoffice-Pauschale zu kürzen. In Ihrem Fall konnte daher nur der Betrag von 289,69 Euro berücksichtigt werden.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt.

Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 5.667,25 Euro.

Ihre Spenden, Kirchenbeiträge oder Beiträge für die freiwillige Weiterversicherung oder für den Nachkauf von Versicherungszeiten in der Pensionsversicherung werden erstmals für das Kalenderjahr 2017 bis spätestens Ende Februar des Folgejahres verpflichtend elektronisch an das Finanzamt übermittelt und automatisch bei der Veranlagung berücksichtigt.“

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht die Beschwerde mit der Begründung, dass sich alle ihre Kosten (Apotheken, Arzt, Therapie) aus ihrer Behinderung von 70% ergeben würden, welche sich wiederum aus ihren chronischen Erkrankungen ergebe. Sie müsse regelmäßig zu den Ärzten und die gekauften Medikamente einnehmen, sonst könne sie nicht weiter ihrer Arbeit nachgehen. Es sei mühsam, dass sie jedes Mal Einspruch erheben müsse und dass immer alles gestrichen werde - das grenze für sie an Diskriminierung an kranken und in ihrem Fall behinderten Personen, die die Kosten aufbringen müssten.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 18.05.2022 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes iHv 5.741,61 € (bei einem Selbstbehalt von 5.357,12 €), der Freibetrag wegen

eigener Behinderung von 599,00 €, der Pauschbetrag wegen der Diätverpflegung von 612,00 € und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von 3.075,32 € berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die Kosten für den Zahnarzt in Summe von 1.440,77 Euro, für den Augenarzt in Höhe von 160 Euro, für die Brille in Höhe von 1.450 Euro sowie die Ausgaben für privat verrechnete Medikamente ohne ärztliche Verordnung (Augentropfen, Medikamente betreffend die Harnwege, Nasen- und Mundspülungen, Glutamin, Medikamente betreffend das Einschlafen sowie diverse Schmerzmittel und Globuli zur Heilung von Wunden) in Summe von 2.001,70 Euro können nicht als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt gemäß § 35 EStG 1988 zuerkannt werden, da diese Ausgaben nicht in Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die Kosten in Summe von 4.944,95 Euro werden gemäß § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.

Die Ausgaben für FFP-Masken, Desinfektionsmittel sowie Massageöle und Ausgaben zur Titer Bestimmungen in Summe von 57,53 Euro sind Kosten der privaten Lebensführung und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Impfungen dienen der Vorbeugung von Krankheit. Die damit verbundenen Kosten in Summe von 60 Euro stellen keine Krankheitskosten im Sinne des EStG 1988 dar und können daher nicht anerkannt werden.

*Die Ausgaben für die Therapien während der Kur in der "****2*** KurbetriebsgesmbH" in Höhe von 452,26 Euro wurden den Kurkosten hinzugerechnet.*

Ihrer Beschwerde war daher teilweise stattzugeben.

Werbungskosten für digitale Arbeitsmittel sind um ein vom Arbeitgeber bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigtes Homeoffice-Pauschale und Werbungskosten für das Homeoffice-Pauschale zu kürzen. In Ihrem Fall konnte daher nur der Betrag von 289,69 Euro berücksichtigt werden.“

Daraufhin stellte die Beschwerdeführerin fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der ergänzenden Begründung: *„Alle meine Kosten (Apotheken, Arzt, Therapie) ergeben sich aus meiner Behinderung von 70%, welche sich wiederum aus meiner chronischen Erkrankung ergibt. Ich stehe unter Immunsuppression - daraus ergeben sich vermehrte Infektionen unter anderem der Harnwegsinfekte, Entzündungen an der Mundschleimhaut und der Gelenke uvm. - was auch hier die Schmerzmittel etc. rechtfertigt. Meine Autoimmunerkrankung greift jede eigene DNA an - dh. jede Art von Zellen in meinem Körper. Meine Wundheilstörung habe ich unter anderem wegen meiner APC Resistenz, sodass Wunden jeglicher Art sehr schwer abheilen. Die Impftiter habe ich auf aerztl. Anweisung des LKH ***4*** machen lassen. Die Aerztliche Verordnung meiner Zusatzmedikation lege ich bei - alles was ich zusaetzlich nehme ist von einem Arzt verordnet. Sollte es erforderlich sein sende ich meine Festsetzung der Behinderung*

und auch einen aktuellen Rheumatologischen Befund. Die FFP2 Masken habe ich übersehen... die gehoeren natürlich geloescht.“

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 30.05.2022 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, die im Vorlageantrag erwähnte ärztliche Verordnung der Zusatzmedikation zur Einsicht zu übermitteln.

Vorgelegt wurde die von der Beschwerdeführerin bereits vorgelegte nicht unterfertigte ärztliche Verordnung/Privatrezept 13 vom 31.03.2021 des Dr. med. univ. ***3***.

In der Stellungnahme des Vorlageberichtes vom 04.11.2022 führt das Finanzamt Folgendes aus:

„Zu Position 1: Bezüglich der geltend gemachten Kurkosten iHv. € 454,23 war eine Haushaltsersparnis von € 5,23 pro Tag (21 Tage, € 109,83) abzuziehen weshalb nur ein Betrag von € 344,40 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht werden kann.

Zu den Positionen 2, 3, 4, 7, 11, 56 und 64: Da ein Zusammenhang der Kosten für Untersuchungen beim Arzt für Allgemeinmedizin, beim Hautarzt und beim HNO-Arzt mit der Behinderung der Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht werden konnte, konnten diese Kosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zuerkannt werden. Abzüglich der Kostenersätze Nr. 56 und 64 iHv jeweils € 17,75 ergibt dies € 399,50.

Zu den Positionen 5, 6, 9, 10 und 57: Da die Kosten für den Zahnarzt, das Dentalbüro und den Augenarzt nicht im Zusammenhang mit der Behinderung der Steuerpflichtigen stehen, können diese Kosten nicht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zuerkannt werden und sind sohin erst nach Berücksichtigung des Selbstbehalts abzugsfähig. Abzüglich des Kostenersatzes Nr. 57 iHv € 435,00 ergibt dies € 1.810,77.

Zu den Positionen 8, 12 und 41: Impfkosten stellen keine außergewöhnlichen Belastungen dar, da sie der Vorbeugung von Krankheiten dienen. Die damit verbundenen Kosten stellen keine Krankheitskosten im Sinne des § 34 EStG 1988 dar und konnten daher nicht anerkannt werden. Auch die Kosten für die Titerbestimmung sind nicht abzugsfähig, da sie nicht zur Behandlung von Krankheiten geeignet ist (vgl. BFG 30.06.2018, RV/7101406/2012).

Zu den Positionen 13, 14 und 15: Die Kosten für die Bestimmung des FSME-Impftiters iHv. € 15,99 (brutto) stellt wie bereits erläutert keine außergewöhnliche Belastung dar. Die Kosten für die Blutanalyse bez. Selen, Zink, Kupfer und Ubichinon (Coenzym Q10) iHv. zweimal € 59,99 kann mangels Nachweis nicht mit der Behinderung der Steuerpflichtigen in Zusammenhang gebracht werden, weshalb diese Kosten zu den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt zu zählen sind. Dasselbe gilt für die Laborkosten für die Diagnostik bezüglich Diphtherie, Keuchhusten, Polio und Windpocken iHv. € 114,51. Von den geltend gemachten Laborkosten iHv. € 250,48 werden sohin € 15,99 nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt, € 234,49 zählen zu den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt.

Zu den Positionen 16, 17, 18, 19, 58, 59 und 63: Die Kosten für die Einzelheilgymnastik und

Heilmassagen (16, 18, 19) iHv. € 2.000,00 werden abzüglich der Kostenrückerstattungen (58, 59, 63) iHv. € 979,83 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt, sohin € 1.020,17. Bezüglich der Therapiekosten während des Kuraufenthalts vom 12.04.2021 bis 03.05.2021 iHv. € 452,26 sind die Kosten für die „Bewegungstherapie Privat“ iHv. € 139,20 den außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt zuzurechnen. Die Kosten für die Duftöl- und Fußreflexzonenmassagen iHv. € 313,06 sind als außergewöhnliche Belastung dann anzuerkennen, wenn die Zwangsläufigkeit durch ärztliche Verordnungen nachgewiesen ist. Da ein solcher Nachweis nicht erbracht wurde, war eine Anerkennung nicht möglich.

Zu Position 20: Da zu dieser Position kein Beleg übermittelt wurde, unterbleibt eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung.

Zu Position 21: Ein Betrag von € 25,26 war als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen, € 369,36 entfielen auf Impfkosten (Herpes-Zoster-Impfstoff) und stellen sohin keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Zu Position 22: Aufgrund ärztlicher Verordnung stellen diese Kosten außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt dar.

Zu Position 23: Dieses Medikament dient der Wundheilung und stellt außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt dar.

Zu den Positionen 24 und 27: Die Kosten für das Medikament Benlysta IJLSG 200mg FPEN und die Nahrungsergänzungsmittel APL Nr. 44 Selen Plus, die DHEA-Kapseln werden aufgrund ärztlicher Verschreibung als außergewöhnliche Belastung ohne SB anerkannt. Die Kosten für die Nahrungsergänzungsmittel APL Nr. 4 Knorpel und Gelenke, APL Nr.9 Harnwege, APL Nr. 31 Eisen Plus, APL Nr. 18 Calcium & Vit D, Melamed TBL Melatonin und APL Nr. 17 mentale Balance werden mangels ärztlicher Verschreibung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Die Massageöle sind Kosten der privaten Lebensführung und sind daher nicht abzugsfähig.

Zu den Positionen 25 und 28: Die Kosten für das Medikament TAKHZYRO IJLSG stellen aufgrund ärztlicher Verschreibung außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt dar. Die Kosten für die Baldrianwurzel stellen mangels ärztlicher Verschreibung keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Zu den Positionen 26 und 39: Die Kosten für die Medikamente Ibuprofen RAT und Ibumetin FTBL FTE können, da von der Steuerpflichtigen nicht dargelegt werden konnte im Zusammenhang mit welcher Krankheit die Medikamente eingenommen wurden, nicht als außergewöhnliche Belastung ohne SB anerkannt werden, eine allfällige Abzugsfähigkeit kommt daher grundsätzlich erst nach Überschreiten des Selbstbehaltes in Betracht. (vgl. BFG vom 29.09.2020, RV/5100103/2019).

Zu den Positionen 29 und 30: Die Kosten für den Nasenspray und die Augentropfen (Hylo Dual intense) stellen mangels Nachweis mit der Behinderung der Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt dar. Die Kosten für das Medikament Cystium 3g (Antibiotikum) waren mangels Zusammenhang mit der Behinderung der Steuerpflichtigen den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt zuzurechnen. Die Kosten für die

Nahrungsergänzungsmittel APL Nr. 46 Glutamin 500 und CBD-Öl stellen mangels ärztlicher Verordnung keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Zu Position 31: Die Kosten für die Schlaftabletten konnten mangels Zusammenhang mit der Behinderung nicht als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannt werden und sind sohin erst nach Berücksichtigung des Selbstbehaltes abzugsfähig. Die Kosten für CBD-Öl stellen mangels ärztlicher Verordnung keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Zu Position 32: Die Kosten für DHEA-Kapseln, für Vitamin B-Komplex und Zink Plus waren aufgrund ärztlicher Verordnung als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Die Kosten für die Nasensprays waren mangels Nachweis eines Zusammenhangs mit der Behinderung der Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen. Die Kosten für die Nahrungsergänzungsmittel für APL Nr. 39 Eisen Plus, APL Nr. 09 Harnwege, APL Nr. 44 Selen Plus, APL Nr. 18 Calcium & Vitamin D, APL Nr. 26 Cranberry Forte, Melamed TBL Melatonin und die Mundspülung waren mangels ärztlicher Verschreibung nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Zu Position 33, 34 und 35: Die Kosten für die Omega-3-Kapseln (2 x € 39,29 + € 52,38) können wegen ärztlicher Verordnung (siehe Privatrezept Nr. 13) als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt werden, ebenso die Q-10 Kapseln (€ 48,01 + € 66,83 + € 34,92) und der Versand (3 x € 3,40). Die Kosten für das Aroma-Set sind der privaten Lebensführung zuzurechnen und sohin nicht abzugsfähig.

Zu Position 36: Aufgrund ärztlicher Verordnung (siehe Privatrezept Nr. 13) stellen die Kosten für Globuli iHv. € 8,75 außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt dar.

Zu Position 37: Die Kosten betreffend die FFP2-Masken in Höhe von 11,90 Euro wurden im Vorlageantrag nicht mehr begehrt und stehen außer Streit.

Zu Position 38: Alternativmedizinische Produkte (CBD-ÖL) können eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn sie im Rahmen eines Behandlungsplanes ärztlich verschrieben werden. Da eine ärztliche Verordnung nicht übermittelt wurde, ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtigen diese Kosten nicht zwangsläufig erwachsen sind, womit eine Berücksichtigung ausscheidet.

Zu Position 40: Die Kosten für das Nahrungsergänzungsmittel Utipro plus KPS und Biogelat Uroakut waren mangels ärztlicher Verordnung nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die Kosten für das Desinfektionsmittel stellen keine außergewöhnlichen Belastungen dar und sind, da sie der Gesundheitsvorsorge dienen, der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Zu Position 42: Die Kosten für die Bonbons sind der privaten Lebensführung zuzurechnen und daher nicht abzugsfähig. Die Kosten für die Schutzimpfungen (dient der Vorbeugung von Krankheiten) und für das Nahrungsergänzungsmittel Arnica Mont D12 DHU Globuli (keine Verschreibung) stellen keine außergewöhnlichen Belastungen dar. Die Kosten für Ilon Abszess SLB + Eukal Öl, Volon-A TKT, Bronchial Rec Gast R9 Tr 50 ml, Bronchial Rec Gast R9 Tr 50 ml, Chlorhexamed FTE Alkfr. LSG 300ml, Scheriproct supp, Zovirax CR 5%, Ultracortenol Au-Slb 5g, Tussimont HU-Saft Thymian, Tussimont HU-Tropfen, Coldargan LSG + Nebulisator 10ml und

Similasan AU-TR Entzuend, 10 ml stellen mangels Nachweis eines Zusammenhangs mit der Behinderung der Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt dar. Die Kosten für Cellcept FTBL 500 mg, Euthyrox TBL 100 mcg, Thrombo ASS FTBL, Epstein BA NOS C 30 REM GLO, Dalcacin C KPS 300mg, Benlysta INJ FPEN 200mg, Novothyral TBL, Aprednislon TBL 1mg und Berodual Dosaer 200 Hübe stellen außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt dar, da ein Zusammenhang der Behinderung der Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wurde.

Zu den Positionen 43 bis 52: Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund, wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen geht. Es liegt vielmehr an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (Hinweis E 16.4.1971, 1814/69 VwSlg 4215 F/1971). Es wäre sohin an der Steuerpflichtigen gelegen den Zusammenhang der Behandlungsbeiträge mit ihrer Behinderung zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Da die vorgelegten Schreiben der BVAEB keinen Aufschluss darüber geben, ob die aufgeführten Behandlungen ihre Ursache in der Behinderung der Steuerpflichtigen haben, kann ein Zusammenhang von der Abgabenbehörde nicht ermittelt werden und es ist im Schätzweg festzustellen, ob die Behandlungsbeiträge außergewöhnliche Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt darstellen. Es wird geschätzt, dass 50% der Behandlungsbeiträge den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt und 50% ohne Selbstbehalt zuzurechnen sind (vgl. BFG 07.11.2019, RV/7101147/2014).

Zu Position 53: Da die Kosten für die Brille nicht im Zusammenhang mit der Behinderung der Steuerpflichtigen stehen, können diese Kosten nicht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zuerkannt werden und sohin erst nach Berücksichtigung des Selbstbehalts Berücksichtigung finden.

Zu den Positionen 54, 55 und 60 bis 62: Die Steuerpflichtige behauptet im Veranlagungsjahr 2021 Kostenersatzte iHv. € 2060,98 erhalten zu haben. Da die Kostenzuschüsse lediglich zu den Positionen 56 bis 59, 63 und 64 belegmäßig vorgelegt wurden, konnten auch nur diese Zuschüsse den entsprechenden Heilbehandlungen zugeordnet werden. Da bei den Positionen 54, 55 und 60 bis 62 keine Belege übermittelt wurden, kann sohin auch keine Zuordnung erfolgen, weshalb im Schätzweg festgestellt wird in welchem Ausmaß die Kostenzuschüsse den außergewöhnlichen Belastungen mit und ohne Selbstbehalt zuzurechnen sind. Es wird daher geschätzt, dass 50% der Kostenzuschüsse den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt und 50% ohne Selbstbehalt zuzurechnen sind.

Zusammenfassend sind außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Summe von 5.741,61 Euro (Krankheitskosten in Höhe von 4.944,95 Euro und Kurkosten in Höhe von 796,66 Euro) und außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Summe von 3.075,32 Euro anzuerkennen.“

Aus dem Rechtsmittelakt RV/2101051/2018 der Beschwerdeführerin ist dem Bundesfinanzgericht das ärztliche Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes vom

30.05.2011 bekannt, in dem für sie ein Gesamtgrad der Behinderung von 70 v. H. wie folgt festgestellt wurde:

Lfd. Nr.	Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden; Begründung der Position bzw. der Rahmensätze:	Pos. Nr.	GdB %
1	Systemischer Lupus erythematodes mit Nierenbeteiligung GZ eine Stufe unterhalb des oberen RSW entsprechend des klinischen Stadiums und den Nebenwirkungen sowie der lebenslangen immunsuppressiven Therapie und der Nierenbeteiligung	419 GZ	60
2	C1-Esteraseinhibitorenmangel Eine Stufe über den unteren RSW entsprechend dem Befundausmaß	335 GZ	20
3	Cholezystolithiasis Unterer RSW, da beschwerdefrei	365	10
4	Herzklappenschwäche Oberer RSW entsprechend der kardialen Belastbarkeit und da das offene Foramen ovale mit berücksichtigt wurde	313	40

Gesamtgrad der Behinderung

70 v. H.

Weiters wurde festgestellt, dass die medizinischen Voraussetzungen für die Zusatzeintragung „D2 (Gallen-, Leber-, oder Nierenleiden)“ in ihrem Behindertenpass vorliegen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob sämtliche von der Beschwerdeführerin beantragten Krankheitskosten iHv 7.036,40 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind.

Nach § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2),
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3),
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

Abs. 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

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

– wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt

– für jedes Kind (§ 106).

Abs. 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.

Abs. 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.

Nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idgF, wird Folgendes bestimmt:

§ 1 Abs. 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 Belastung zu berücksichtigen.

Abs. 2: Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Abs. 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 Abs. 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.

Abs. 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.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, 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.

Abs. 2: Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
 2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.
- Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der

Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Den dargestellten gesetzlichen Bestimmungen zufolge hat sich der Gesetzgeber bei der Anerkennung von Aufwendungen infolge von Behinderungen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt im Verordnungswege für die Einführung einer 25 % Grenze (Grad der Behinderung - GdB) entschieden.

Allgemein ist festzuhalten, dass in der Regel bei Krankheit tatsächliche Gründe für die Begründung der Zwangsläufigkeit bestehen (VwGH 13.03.2023, Ra 2020/13/0057, 1.9.2015, 2012/15/0117; 4.9.2014, 2012/15/0136; 26.5.2010, 2007/13/0051).

Aufwendungen in Zusammenhang mit der Behandlung einer Krankheit, die von der gesetzlichen Krankenversicherung nicht übernommen werden oder diese übersteigen, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann zwangsläufig, wenn sie aus medizinisch triftigen Gründen geboten sind.

Triftige Gründe liegen vor, wenn für den Steuerpflichtigen konkrete medizinische Nachteile entstehen würden, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl. VwGH 13.03.2023, Ra 2020/13/0057 mwN).

Dieser Beweis wurde von der Beschwerdeführerin jedoch bloß für die vom Finanzamt berücksichtigten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt erbracht.

Im Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2023, Ro 2021/15/0005, wurde ausgesprochen: *„Die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme wird zB durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen (vgl. VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039; 28.10.2004, 2001/15/0164).*

Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss auch der Höhe nach gegeben sein (vgl. VwGH 24.3.2021, Ra 2020/15/0029).

Nicht jede Aufwendung, die einem positiven therapeutischen Zweck dienen, können als Heilbehandlungskosten im Sinne der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen angesehen werden. Kosten der Heilbehandlung umfassen etwa in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehende Kosten für Ärzte und Therapien (vgl. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309), mit einer konkreten Heilbehandlung im Zusammenhang stehende ärztlich verordnete Medikamente (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254), ärztlich angeordnete Therapien oder Kuren (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169), etc. (vgl. VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094).“

Im Erkenntnis des VwGH vom 13.03.2023, Ra 2020/13/0057 wurde ausgeführt:

„Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113, mwN). Zum Nachweis der Notwendigkeit ist ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136, mwN). Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird (vgl. VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159, mwN).“

Im Erkenntnis des VwGH vom 28.06.2023, Ra 2023/13/0016, wurde festgestellt:

„Bei Mehraufwendungen "aus dem Titel der Behinderung" muss es sich um Kosten handeln, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Betreffen die Kosten hingegen etwa die Behandlung von Krankheiten, die mit der Behinderung nicht in Zusammenhang stehen, so können sie nur nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010, mwN; vgl. auch VwGH 26.2.2020, Ro 2018/13/0013).“

Lt. dem ärztlichen Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes vom 30.05.2011 wurde für zwei Gesundheitsschädigungen der Beschwerdeführerin ein Grad der Behinderung (GdB) von über 25% festgestellt (Systemischer Lupus Erythematodes mit Nierenbeteiligung und Herzklappenschwäche).

Der Lupus erythematodes ist eine seltene Autoimmunerkrankung, die in verschiedenen Formen und Subformen auftritt: Der systemische Lupus erythematodes ist eine entzündlich-rheumatische Erkrankung aus der Gruppe der Kollagenosen und kann alle Organe befallen (Wikipedia).

Da nach der VO über außergewöhnliche Belastungen eine Behinderung nur vorliegt, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt, können nur die Kosten der Heilbehandlung, die im ursächlichen Zusammenhang mit den beiden vorhin genannten Gesundheitsschädigungen stehen ohne Selbstbehalt Berücksichtigung finden.

Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung im Ausmaß von mindestens 25 % stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988, sodass der vom Steuerpflichtigen zu tragende Selbstbehalt abzuziehen ist.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung vom 18.05.2022 die von der Bf. ohne Selbstbehalt beantragten Aufwendungen über außergewöhnliche Belastungen von 7.0236,40 € iHv 3.075,32 € ohne Selbstbehalt und iHv 5.741,61 € mit Selbstbehalt berücksichtigt.

Ein Teil der beantragten Kosten wurde überhaupt ausgeschieden, wie zB die Haushaltsersparnis bei den Kurkosten oder wenn keine Kosten der Heilbehandlung vorgelegen sind. Auch nicht jeder Einkauf in einer Apotheke stellt eine außergewöhnliche Belastung iSd Einkommensteuerrechts dar.

Da die Beschwerdeführerin auch Krankheitskosten beantragte, die nicht im ursächlichen Zusammenhang mit den Gesundheitsschädigungen mit einem GdB von mindestens 25% stehen, sieht es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene Aufteilung in Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen mit und ohne Selbstbehalt zu Recht vorgenommen wurde.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird zur Aufteilung der Aufwendungen über außergewöhnliche Belastungen mit und ohne Selbstbehalt bzw. der ausgeschiedenen Kosten auf die ausführliche Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 18.05.2022 und die detaillierte Stellungnahme des Finanzamtes zum Vorlagebericht vom 04.11.2022 verwiesen.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, sondern der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde und das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht, ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 2. Oktober 2024