

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* über die Beschwerde vom 6. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 21. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird im Ausmaß der Beschwerdevorentscheidung vom 17. September 2018 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 2017 neben Werbungskosten von 121,80 € auch Sonderausgaben (Versicherungsprämien von 1.240,77 €, Kosten für Wohnraumschaffung und -sanierung von 7890,66 € und Kirchenbeitrag von 176,11 €) und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wegen ihrer Behinderung von 70% von 6.806,16 €. Die Beschwerdeführerin erzielte im Jahr 2017 nichtselbständige Einkünfte als Architektin.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt legte die Bf. Bestätigungen für die beantragten Sonderausgaben sowie Rechnungen und Belege von Ärzten, Apotheken, für Physiotherapien, Osteopathie und Heilmassagen, vom Kräuterhaus für Nahrungsergänzung & Körperpflege-Produkte, usw. vor.

Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 vom 21.06.2018 wurden der Pauschbetrag für Werbungskosten (132 €), das Sonderausgabenviertel mit der

Einschleifregelung in Höhe von 275,21 €, Spenden von 10 € und der Kirchenbeitrag von 176,11 €, sowie Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes iHv 4.966,56 € (nicht steuerwirksam wegen des Selbstbehalts), der Freibetrag wegen eigener Behinderung von 363,00 €, der Pauschbetrag wegen der Diätverpflegung von 612,00 € und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO über außergewöhnliche Belastungen von 1.668,91 € berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt:

*„Privat verrechnete Medikamente wurden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt, ärztlich verordnete Medikamente sowie Rezeptgebühren wurden ohne Selbstbehalt berücksichtigt.*

*Die Ausgaben für Pilates sowie für Massagen (Therapie) wurden mit Selbstbehalt anerkannt, da keine ärztliche Verordnung vorliegt.*

*Kosten für den Zahnarzt sind ebenfalls mit Selbstbehalt zu berücksichtigen, da kein Zusammenhang mit der Behinderung besteht.*

*Ausgaben für Pflegemittel/Kosmetika sowie Cremes etc. sind Kosten der privaten Lebensführung, welche gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.*

*Unter Wahrung des Parteigehörs wurden die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil) nicht beigebracht wurden, konnten die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen, bzw. glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden.*

*Die Topf-Sonderausgaben werden nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 36.400 € überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.*

*Ihre Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigt werden konnten, betragen 121,80 €. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,-- € nicht übersteigt, werden 132,-- € berücksichtigt.*

*Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 5.158,91 € nicht übersteigen.“*

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht die Beschwerde mit der Begründung, da sie regelmäßig auf Reha sei, seien dauernde Therapien infolge ihrer Behinderung zwingend notwendig, um weiterhin aktiv im Arbeitsleben stehen zu können.

Die privat verrechneten, rezeptfreien Zusatzmedikamente würden ebenfalls auf ärztliche Anordnung infolge ihrer Behinderung - siehe Brief Dr. \*\*\*1\*\*\* – gekauft und eingenommen. Sie würde das nicht zum Spaß oder aus Wellnessgründen machen, sondern sei dazu gezwungen, da sie 70% Behinderung habe und dies ihre chronischen Erkrankungen soweit - in Verbindung mit den Physiotherapien - lindern, dass sie trotz allen Einschränkungen arbeiten gehen könne. Es sei nicht richtig einen Teil der Krankheitskosten mit Selbstbehalt zu berechnen, da ALLES aus ihrer Behinderung resultiere.

Weiters bringt die Beschwerdeführerin vor:

*„- auch Cremes und Kosmetika wie zB Elidel wurden auf ärztliche Anordnung verwendet - meine Behinderung betrifft unter anderem eine chronische Entzündung der Haut was spezielle Pflegemittel unbedingt notwendig macht.*

*- Alle ‚Massagen‘ wie in der Begründung festgeschrieben waren Physiotherapien - die ärztlichen Überweisungen lege ich bei - diese sind Duplikate - da die Originale jeweils an die GKK \*\*\*2\*\*\* gingen - den zurückerstatteten Selbstbehalt habe ich selbstverständlich abgezogen. Ich muss aufgrund meiner Behinderung regelmäßig auf REHA fahren - die Ärzte dort können mir keine Überweisungen ausstellen somit macht das dann mein Hausarzt. Ich will trotz meiner 70%igen Behinderung weiterhin am Arbeitsleben teilnehmen und das ist nur mittels regelmäßiger Physiotherapie möglich. Diese Ausgaben habe ich zu 100% infolge meiner Behinderung!*

*- Pilates wurde mir von den Ärzten auf Reha nahegelegt - das ist grundsätzlich nicht verordnungsfähig - ich werde bei der nächsten Reha um ein Schreiben bitten.*

*- Ich habe keinerlei Rechnungen für ‚Massage‘ beigelegt...*

*- Da ich aufgrund meiner Behinderung sehr hohe Ausgaben für meine ‚Gesundheit‘ habe hoffe ich dass ALLE Kosten bei den außergewöhnlichen Belastungen nun miteingerechnet werden und diese ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden.“*

Beigelegt wurden drei Duplikate von Überweisungen des Hausarztes der Bf. an die Physiotherapeutin und Osteopathin \*\*\*3\*\*\* für 7x Einzelheilgymnastik + Heilmassage bzw. 7x osteopath. Therapien bzw. 7x Einzelheilgymnastik, Heilmassage + osteopath. Therapien, wobei die angeführten Diagnosen unkenntlich gemacht wurden.

Im Zuge weiterer Ermittlungen durch das Finanzamt wurden Aufstellungen der Massagen und der privaten Medikamente sowie die ärztliche Verordnung der Massagen und die Privatrezepte der privaten Medikamente von der Bf. angefordert.

Mit Schreiben vom 24.07.2018 legte die Beschwerdeführerin die ärztliche Verordnung für ihre Zusatzmedikation an Mikronährstoffen vor und sie führt aus, dass es hierfür keine Privatrezepte gebe, da diese nicht rezeptpflichtig seien.

Beigelegt wurde die nicht unterfertigte ärztliche Verordnung 7 vom 29.06.2017 des Dr. med. univ. \*\*\*1\*\*\* (Privatordination für chronische Erkrankungen & biologische Krebstherapien, Vor- & Nachsorgeuntersuchungen, Risiko- & Hormonprofil & -therapien, Fruchtbarkeitsstörungen, Kinderwunsch, Leistungssport-, Präventiv-, Ganzheits- & Orthomolekularmedizin) für:

| knapp vor / zum Essen                                      | Früh                         | mittags | abends |
|------------------------------------------------------------|------------------------------|---------|--------|
| Coenzym Q10 plus                                           | 1                            | 1       |        |
| Magnesium plus                                             | 1                            |         | 2      |
| Ester C 535mg                                              | 1                            |         | 1      |
| Stimmungsplus (B-Kompl.)                                   |                              |         | 1      |
| Selen Complex PURE Apotheke                                | 1                            |         |        |
| Zinc 30mg PE (Dr. Ferdinand)                               |                              |         | 1      |
| DHEA 25mg                                                  | 1 Mo – Fr                    |         |        |
| Cosmo D3 (Ferdinand) fettlöslich, zum Essen                | 7 Tr tgl                     |         |        |
| Niacitol 500mg (Lpa) NICHT AUFHÖREN                        | 1                            |         | 1      |
| Omega 3 Fettsäure Kps.<br>(EPA 400mg /Tag) Arteriomed Kps. | 1                            |         |        |
| Euthyrox 125µg plus<br>Novothyral                          | ¼ nüchtern und<br>¼ nüchtern |         |        |

Im Schreiben vom 09.01.2018 teilt Dr. med. univ. \*\*\*1\*\*\*, Arzt für Allgemeinmedizin, ohne Angabe einer Diagnose mit, dass die Bf. seit 1998 in seiner Ordination in Betreuung sei. Die durchgeführten Labor-Diagnosen hätten ausgeprägte Mängel an essentiellen Mikronährstoffen ergeben. Mit der Therapie derselben durch Substitution sei eine starke Verbesserung der Lebensqualität der Beschwerdeführerin erzielbar gewesen. Aus diesem Grund sei die Weiterführung der Mikronährstoff-Therapie absolut indiziert.

Mit Ergänzungsersuchen vom 20.08.2018 wird die Beschwerdeführerin nochmals und letztmalig ersucht eine Kostenaufstellung der

„- 7 x EHG + HM

- 7 x osteopathischen Therapien

- 7 x EHG + HM und osteopathischen Therapien sowie

- der Medikamente auf Grund der vorgelegten ärztlichen Verordnung 7 vom 29.06.2017“ vorzulegen.

Mit Antwortschreiben der Beschwerdeführerin vom 08.09.2018 legte sie nochmals sämtliche Unterlagen und eine Kostenaufstellung für die Arzt-, Therapie- und die übrigen Gesundheitskosten vor.

In der Beschwerdeentscheidung vom 17.09.2018 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes iHv 3.005,39 € (nicht steuerwirksam wegen des Selbstbehalts), der Freibetrag wegen eigener Behinderung von 363,00 €, der Pauschbetrag wegen der Diätverpflegung von 612,00 € und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von 3.657,33 € berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt:

„§§ 34 und 35 EStG

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Die Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.09.1956, 0349/56). Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu

verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert; nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (zB Physiotherapeuten) sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.

Liegt eine Krankheit vor, so sind abzugsfähig

- Arzt- und Krankenhaus honorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, 1532/73),
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe einschließlich Laserbehandlung zur Verbesserung der Sehfähigkeit, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder),
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital (VwGH 22.09.1976, 2271/75), weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person (VwGH 13.05.1986, 85/14/0181; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Kosten für die im Spital untergebrachte Begleitperson bei Spitalsaufenthalt eines Kindes,
- Aufwendungen für Ferngespräche mit der Familie bei längerem Krankenhausaufenthalt, soweit sie das übliche Ausmaß überschreiten (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128),
- Behandlungsbeiträge (§ 80 Abs. 2 BSVG), Rezeptgebühren § 136 Abs. 3 ASVG, Selbstbehalte bei Heilbehelfen und Heilmitteln (§ 137 ASVG), Zuzahlung zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten (§ 155 Abs. 3 ASVG), Kostenbeiträge nach den Landes-Krankenanstaltengesetzen (zB § 45a NÖ Krankenanstaltengesetz 1974), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat (VwGH 13.05.1975, 1532/73).

Werden Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit sowie Heil- oder Pflegebehelfe ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Von den angefallenen Aufwendungen sind abzuziehen

- Kostenersatz, die aus der gesetzlichen Krankenversicherung geleistet werden,
- Kostenersatz, die aus einer freiwilligen Krankenzusatzversicherung oder Unfallversicherung geleistet werden,
- bei einem Krankenhaus-, Kuraufenthalt eine Haushaltsersparnis.

Die Haushaltsersparnis ist in Höhe von acht Zehntel des Wertes der vollen freien Station - somit in Höhe von 156,96 Euro monatlich - zu berücksichtigen.

Hat der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Behindertenfreibetrag im Sinne des § 35 EStG 1988, so ist zu unterscheiden:

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (zB Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten), können mit Ausnahme der in § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, genannten

*Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung nicht neben den Freibeträgen gemäß § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden. Sollen die tatsächlich angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, müssen sämtliche Kosten nachgewiesen werden.*

- *Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht im Zusammenhang stehen (zB Zahnersatz eines Blinden), können nach Abzug des Selbstbehalts neben den Freibeträgen im Sinne des § 35 EStG 1988 abgezogen werden.*

*Seitens des Sozialministeriumservice wurde 70vH. als Grad der Behinderung und eine Diätverpflegung Galle festgestellt, somit ist zwischen Krankheitskosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen und Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht im Zusammenhang stehen zu unterscheiden.*

*Sie haben Krankheitskosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen, in Höhe von 6.806,16 Euro begehrt und wird hiezu ausgeführt:*

*Die Aufwendungen für Zahnarzt und Frauenarzt in Summe von 926,47 Euro stehen nicht mit der Behinderung im Zusammenhang; die Aufwendungen für Massagen in Summe von 1.154 Euro und die privaten Medikamente in Summe von 924,92 Euro wurden nicht ärztlich verordnet, stehen aber mit der Behinderung im Zusammenhang.*

*Diese Aufwendungen wurden mit dem Gesamtbetrag von 3.005,39 Euro als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) anerkannt.*

*Die Kosten des Rehabilitationsaufenthaltes waren um die Haushaltsersparnis von 5,23 Euro täglich (für 28 Tage) zu kürzen; somit stehen die (weiteren) Aufwendungen in Summe von 3.657,33 Euro mit der Behinderung im Zusammenhang und wurden als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt.*

*Der Beschwerde wurde daher teilweise stattgegeben.*

*Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen können wir nur zu einem Viertel berücksichtigen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter. Dafür verwenden wir die oben angeführte Formel.*

*Die von Ihnen beantragten Werbungskosten von 121,80 Euro sind niedriger als der Pauschbetrag von 132 Euro. Wir haben daher den höheren Betrag berücksichtigt.*

*Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 4.920,30 Euro.“*

*Daraufhin erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht eine weitere Beschwerde, welche als Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) gewertet wird, mit der ergänzenden Begründung, „da sämtliche Therapien als Massage gewertet und daher mit Selbstbehalt berechnet wurden.*

*Ich sende nochmals auf dem Postweg Befunde die die Notwendigkeit dieser Therapien nachweist, die Überweisungen sollten schon eingelangt sein (soweit noch vorhanden, die*

*Originale sind alle bei der GKK abzurufen und nicht mehr in meinem Besitz)  
Ebenfalls sende ich den aktuellen Befund von 2 Ärzten mit sowie das Gutachten vom  
Bundessozialamt und hoffe das nun nicht jedesmal mit einreichen zu müssen - meine  
Behinderung erfolgt aufgrund einer CHRONISCHEN und durchaus schweren Erkrankung und das  
wird sich auch Zeit meines Lebens nicht mehr ändern.“*

Mit Schreiben vom 06.10.2018 bringt die Beschwerdeführerin ergänzend vor:

*„Alle privat verrechneten Medikamente wurden auf ärztliche Anordnung infolge meiner  
Behinderung gekauft und eingenommen siehe Beilage 1 Ärztliche Verordnung/ Privatrezept  
Die ärztliche Begründung hierzu lege ich ebenso bei siehe Beilage 2  
auch Cremes und Kosmetika wie z.B. Elidel wurden auf ärztliche Anordnung verwendet  
(Rheumatologie, jeweils in den Arztgesprächen) - meine Behinderung betrifft unter anderem  
eine chronische Entzündung der Haut was spezielle Pflegemittel unbedingt notwendig macht -  
Diagnose SLE  
Alle ‚Massagen‘ wie in der Begründung festgeschrieben waren Physiotherapien - die ärztlichen  
Überweisungen liegen Ihnen bereits vor, die Originale gingen jeweils an die GKK \*\*\*2\*\*\*-den  
zurückerstatteten Selbstbehalt habe ich selbstverständlich abgezogen  
Ich muss aufgrund meiner Behinderung regelmäßig auf REHA fahren die regelmäßige  
Physiotherapie ist angeordnet einerseits vom Rheumatologen andererseits vom Orthopäden,  
wobei die Überweisungen hierzu immer vom Hausarzt ausgestellt werden  
siehe Beilage 3 Befund Rheumatologie vom 3.10.2018 (die Klinik KANN/DARF keine  
Überweisungen ausstellen!)  
siehe Beilage 4 Diagnosen aus dem ärztlichen Entlassungsbericht SKA-RZ \*\*\*4\*\*\* vom  
20.3.2017  
siehe Beilage 5 - \* Auszug aus dem Arztbrief Dr. \*\*\*5\*\*\* vom 19.3.2014  
Um meine Behinderung auch Ihnen nachzuweisen habe ich vom Bundessozialamt das  
Gutachten angefordert  
siehe Beilage 6  
Ohne Überweisung/ Zuweisung von einem Arzt wird lt. Aussage der Physiotherapeuten keine  
Therapie durchgeführt, diese sind daher immer ärztlich verordnet  
Ich ersuche daher alle Ausgaben infolge meiner Behinderung und damit einhergehenden  
Erkrankung ohne Selbstbehalt anzuerkennen, denn alles was ich an Ausgaben nachgewiesen  
habe folgte auf ärztliche Anordnung und dient der Behandlung meiner daraus resultierenden  
Beschwerden.“*

Beigelegt wurden die am 24.07.2018 bereits vorgelegte nicht unterfertigte ärztliche  
Verordnung 7 vom 29.06.2017 des Dr. med. univ. \*\*\*1\*\*\* (diesmal mit dem Zusatztext  
„Privatrezept“), das auch bereits vorgelegte Schreiben des Dr. med. univ. \*\*\*1\*\*\* vom  
15.05.2017 (handschriftlich 09.01.2018 hinzugefügt), der ärztliche Befundbericht der  
Universitätsklinik für Innere Medizin des LKH \*\*\*2\*\*\* (Klinische Abteilung für Rheumatologie  
und Immunologie) vom 03.10.2018, die 1. Seite des ärztlichen Entlassungsberichts des

SKA-RZ \*\*\*4\*\*\* vom 20.03.2017 mit den Diagnosen

„Thorakovertebralsyndrom (rechtskonvexe Skoliose)

Lumbovertebralsyndrom (linkskonvexe Skoliose, Chondrose L5/S1),

Systemischer Lupus erythematodes

hereditäres Angioödem bei C1-Esterase-Inhibitor-Mangel

APC - Resistenz (heterozygot)

Hypothyreose (substituiert)

Mitralklappeninsuffizienz, Z. n. PFO -Verschluss 12/2012 mittels Gore - Helix

Osteopenie (dzt. keine medikamentöse Therapie - Knochendichtemessung in Ordnung)

Z. n. Morbus Köhler (rechts, 3. Mittelfußköpfchen),,,

der Arztbrief des OPZ, Dr. \*\*\*5\*\*\*, vom 19.03.2014 mit den Diagnosen:

„posttraumat. MTP III Arthrose links

Schmorl'sche Impressionen BWS

SLE (Aprednisolon), APC\_Resistenz, PFO-Verschluß, Z.n. Insult“ und

das ärztliche Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes vom 30.05.2011, in dem 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;<br>Begründung der Position bzw. der Rahmensätze:                                  | Pos. Nr. | GdB % |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|-------|
| 1        | Systemischer Lupus erythematodes mit Nierenbeteiligung<br>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<br>Eine Stufe über den unteren RSW entsprechend dem Befundausmaß                                                                                                                                            | 335 GZ   | 20    |
| 3        | Cholezystolithiasis<br>Unterer RSW, da beschwerdefrei                                                                                                                                                                                    | 365      | 10    |
| 4        | Herzklappenschwäche<br>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)“ am Behindertenpass vorliegen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob sämtliche von der Beschwerdeführerin beantragten Krankheitskosten iHv 6.806,16 € 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 dient, kann 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. auch 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, 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 in der Arbeitnehmerveranlagung 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 17.09.2018 die von der Bf. ohne Selbstbehalt beantragten Aufwendungen über außergewöhnliche Belastungen von 6.806,16 € iHv 3.657,33 € ohne Selbstbehalt und iHv 3.005,39 € mit Selbstbehalt berücksichtigt.

Von den beantragten Krankheitskosten ohne Selbstbehalt (SB) wurden in der Beschwerdeentscheidung vom 17.09.2018 folgende Beträge ausgeschieden bzw. mit Selbstbehalt berücksichtigt:

- Kostenersatz der Sozialversicherung (wurden von der Bf. bereits abgezogen),
- von den Reha-Kosten (SKA-RZ \*\*\*4\*\*\*) wurde die Haushaltsersparnis abgezogen,
- die Arztrechnungen für Zahnarzt und Frauenarzt (mit SB berücksichtigt)
- Therapien + Pilates, die nicht im Zusammenhang mit den Gesundheitsschädigungen im Ausmaß von mindestens 25% stehen, wie z. B. mit den Diagnosen: „BWS-Syndrom, WS-Deg. Osteoporose“ oder „Bewegungstherapie (30 Minuten) + Heilmassage (15 Minuten)“ ohne ärztliche Verordnung (mit SB berücksichtigt)
- Apothekenrechnungen für Medikamente und Nahrungsergänzungsmittel, die nicht im Zusammenhang mit den Gesundheitsschädigungen im Ausmaß von mindestens 25% stehen, wie zB Halset, Biogelat Uroakut, Monuril, Kapseln für Anti Aging bzw. Mentale Balance, Schüssler Salze, etc. (mit SB berücksichtigt).

Nicht jeder Einkauf in einer Apotheke stellt eine außergewöhnliche Belastung iSd Einkommensteuerrechts dar. Die Ausgaben für Hautcremen auf ärztliche Anordnung auf Grund der SLE wurden ohne Selbstbehalt gewährt.

Da die Beschwerdeführerin auch Krankheitskosten beantragte, die nicht im ursächlichen Zusammenhang mit den Gesundheitsschädigungen mit einem Grad der Behinderung 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. Hier wird auch auf die ausführliche Begründung der Beschwerdeentscheidung 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