

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. August 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. Juli 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Ausmaß der Beschwerdevorentscheidung vom 08. Oktober 2020 teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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 2019 neben Sonderausgaben, Pendlerpauschale und Pendlereuro auch Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wegen ihrer Behinderung von 50% von 1.028,22 €.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Finanzamt legte die Bf. eine Kostenaufstellung ihrer Krankheitskosten über 1246,46 € mit einer Aufstellung der Arztfahrten von insgesamt 1625,4 km (x 042 = 682,66 €), einer Rechnung für Schuheinlagen von 34,80 €, mehreren Kontoauszügen mit Überweisungen für Physiotherapien, monatlichen Kontaktlinsenzulieferungen und an die Apotheke sowie einen Kundenverkaufsnachweis der Apotheke für 2019 iHv 120,75 € vor.

Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 vom 14.07.2020 wurden das Sonderausgabenviertel, der Kirchenbeitrag, Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen

vor Abzug des Selbstbehaltes iHv 159,60 € (mit einem Selbstbehalt von 159,60 €), der Freibetrag wegen eigener Behinderung von 401,00 € und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von 276,26 € berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Massagen/Behandlungen durch nichtärztliches Personal (z.B. Physiotherapeuten) sind ohne ärztliche Verschreibung, oder einer teilweisen Rückerstattung von der Sozialversicherung, nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Ausgaben für die keine Rechnungen vorgelegt wurden, konnten nicht anerkannt werden (Zahlungsnachweise alleine sind nicht ausreichend).

Die Kosten für die Kontaktlinsen wurden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt, da kein Zusammenhang mit der Behinderung besteht bzw. nachgewiesen wurde. Trotz Aufforderung haben wir nicht alle Unterlagen erhalten. Daher konnten wir nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 4.776,37 Euro.“

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht die Beschwerde mit der Begründung:

„Nach telefonischer Rücksprache habe ich die Arztfahrten von 682,66 detailliert, und termingerecht eingereicht, sie wurden aber nicht berücksichtigt, obwohl ich mit 50 % Behinderung zum Kreis der begünstigten Behinderten gehöre.

Die Massagen und/Behandlungen wurden von Arzt bewilligt und von geschulten Personal ausgeführt. Leider musste ich die Überweisung mit Rechnung der Gebietskrankenkasse zukommen lassen, und ver füge hiermit nur über Zahlungsnachweise.“

Im weiteren Ermittlungsverfahren übermittelte die Bf. die Rechnung der Apotheke von 75,45 € und nochmals die Aufstellung der Arztfahrten, die Kontoauszüge und die Rechnung für Schuheinlagen von 34,80 €.

Nach nochmaliger Nachfrage seitens des Finanzamts legte sie die Bestätigungen der ÖGK vom 07.09.2020 über die Erstattung von Kosten der Heilbehandlung (Physiotherapie) von 2 x 163,45 € und die Zahlungsbestätigung von ***1*** vom 22.09.2020 über monatliche Lieferungen von Kontaktlinsen iHv insgesamt 159,60 € für 2019 vor.

In der Beschwerde vorentscheidung vom 08.10.2020 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes iHv 213,05 € (bei einem Selbstbehalt von 213,05 €), der Freibetrag wegen eigener Behinderung von 401,00 € und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von 1.033,41 € berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die Ausgaben für private Medikamente (Omni Biotic Stress, Butterfly Venoset, Montana

Haustropfen) ohne Rezept in Summe von 53,45 Euro können gemäß §§ 34 und 35 EStG 1988 nicht als außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit der Behinderung ohne Selbstbehalt anerkannt werden, da diese nicht ärztlich verordnet wurden. Diese Ausgaben werden gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 mit Selbstbehalt berücksichtigt.

Die Kosten für die Kontaktlinsen in Summe von 159,60 Euro wurden gemäß § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt, da kein Zusammenhang mit der Behinderung besteht.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 4.685,51 Euro.“

Daraufhin erhob die Beschwerdeführerin nochmals eine Beschwerde, die als fristgerechter Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) gewertet wurde. Sie ersuchte um Berücksichtigung des jährlichen Betrages von 159,60 € für die Kontaktlinsen, da auf Grund der Kontaktlinsen mit -2.25 links und -7,50 rechts schon eine Erkrankung der Augen vorliege, eine Brille mit dieser Differenz sei nicht möglich.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 23.10.2020 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert das Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice zur Einsicht zu übermitteln.

Diesem Ersuchen kam die Bf. nicht nach.

Nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht am 17.12.2020 wurde die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 07.02.2025 nochmals ersucht, das Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice/Bundessozialamtes betreffend des Grades der Behinderung von 50% bzw. einen Nachweis (zB. neues Sozialministerium-Gutachten) über eine Behinderung auch für das Augenleiden vorzulegen, um beurteilen zu können, ob die geltend gemachten Aufwendungen für die Kontaktlinsen tatsächlich außergewöhnliche Belastungen auf Grund einer Behinderung ohne Selbstbehalt darstellen. Auch dieses Ersuchen des Bundesfinanzgericht blieb unbeantwortet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Kontaktlinsen auch als außergewöhnliche Belastung 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, VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; VwGH 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).

Im Erkenntnis vom 22.02.2023, Ro 2021/15/0005, hat der VwGH 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 vom 28.06.2023, Ra 2023/13/0016, hat der VwGH 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).“

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 Gesundheitsschädigungen über 25 v.H. stehen ohne Selbstbehalt Berücksichtigung finden.

Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung im Ausmaß von mindestens 25 v.H. 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 08.10.2020 die von der Bf. ohne Selbstbehalt beantragten Aufwendungen über außergewöhnliche Belastungen von 1.246,46 € iHv 213,05 € ohne Selbstbehalt und iHv 1.033,41 € mit Selbstbehalt berücksichtigt.

Dass im vorliegenden Fall die strittigen Kosten für die Kontaktlinsen mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, wurde von der Beschwerdeführerin weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen. Weder das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 23.10.2020 noch jenes des Bundesfinanzgerichtes vom 07.02.2025 wurden von der Beschwerdeführerin beantwortet.

Daher 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 auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 08.10.2020 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 26. März 2025