

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 29.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17.04.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Zunächst wurde der - an Diabetes Mellitus leidende und einen Behinderungsgrad von 25% aufweisende - Bf. seitens der belangten Behörde mit Vorhalt vom 26.03.2015 aufgefordert die in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 als behinderungsbedingte außergewöhnliche Belastungen geltend gemachte Aufwendungen von **2.299,68 Euro** aufzugliedern, respektive dieselben belegmäßig nachzuweisen.

Aus den im Zuge der Vorhaltsbeantwortung nachgereichten Unterlagen war ersichtlich, dass die als behinderungsbedingte außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen - in erkenntnisrelevanter Hinsicht - auf Kosten für eine Therapiewoche in x im Ausmaß von **696,84 Euro** (rekrutierend aus **675 Euro** für den Aufenthalt sowie dem für An- und Abreise in Ansatz gebrachten Kilometergeld von **21,84 Euro**), für eine Grippeimpfung (**11,65 Euro**), aus in Höhe von **34 Euro** an die ÖDV Mitgliedsbeiträgen sowie auf den für die Teilnahme an dem von der y in n veranstalteten Turnen für Diabetiker angefallenen Kosten von **784,08 Euro** [rekrutierend aus **270 Euro** für die Teilnahmegebühr (3- Zehnerblöcke) sowie aus dem für Hin- und Rückfahrt vom Wohnort des Bf. nach n in Ansatz gebrachten Kilometergeld von **514,08 Euro**] beruhten.

In der Folge wurde der Bf. mit Bescheid vom 17.04.2015 zur Einkommensteuer für das Jahr 2014 veranlagt, wobei das Finanzamt die Auffassung vertrat, dass einerseits

die Aufwendungen für das diabetische Turnen sowie die an den ÖDV geleisteten Mitgliedsbeiträge als Kosten der privaten Lebensführung zu qualifizieren seien, andererseits die - ärztlich nicht verordneten - Aufwendungen für den Aufenthalt in x sowie die Kosten für die Grippeimpfung als außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten) mit Selbstbehalt zu erachten seien und demzufolge die behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen summa Summarum im Betrag von **773,11 Euro** zum Ansatz brachte.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde vom 29.04.2015 führte der Bf. ins Treffen, dass sowohl der Aufenthalt in x, die Teilnahme am Turnen für Diabetiker als auch die an den ÖDV geleisteten Beiträge da in Konnex mit der Behinderung stehend den Typus von außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt erfüllen. Ergänzend wurden dem Rechtsmittelschriftsatz eine mit 23.04.2015 datierte Bestätigung des Allgemeinmediziners Dris. m beigelegt, der gemäß sowohl der Aufenthalt in x, als auch die Teilnahme an den Turneinheiten medizinisch indiziert gewesen seien. Der ebenfalls nachgereichten, mit 21.04.2015 datierten Bestätigung der y1 konnte die erfolgreiche Teilnahme des Bf. am Bewegungsprogramm "Zielgerichtete Bewegung bei Diabetes" entnommen werden.

Mit Vorhalt vom 03.06.2015 wurde der Bf. aufgefordert die "kurmäßige Gestaltung" seines Aufenthaltes in x anhand nachzureichender Dokumente, wie beispielsweise Therapiepläne zu dokumentieren, respektive dem Finanzamt bekanntzugeben ob, bzw. inwieweit den geltend gemachten Aufwendungen Kostensätze gegenübergestanden seien.

In seinem Antwortschreiben vom 15.06.2015 reichte der Bf. eine Karte des Kurzentrums x betreffen die verordneten bzw. tatsächlich absolvierten Therapien. Darüberhinaus reichte der Bf. neben einer nochmaligen, mit 12.06.2015 datierten Bestätigung Dris. m einen auf dem Vortrag des wissenschaftlichen Mitarbeiters der Universitätsklinik Wien Herrn Mag. z vom 13.06.2006 basierenden Artikel betreffend die Notwendigkeit zielgerichteter Bewegung für an Diabetes erkrankten Personen nach. Dem Inhalt des Artikels war neben der Darlegung der Notwendigkeit bzw. der positiven Wechselwirkung zielgerichteter Bewegung und der Erkrankung Diabetes der im Sommer 2006 stattfindenden Start des subventionierten österreichweiten, sprich jeweils in Wohnortnähe der erkrankten Personen angesiedelten Projektes "Maßgeschneidertes Training für Diabetiker" zu entnehmen.

Mit der Begründung, dass den in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Grundsätzen für die Anerkennung der Gesundheitswoche in x, vor allem in Ermanglung der Vorlage einer vor Antritt des Aufenthaltes ausgestellten ärztlichen Verordnung nicht Rechnung getragen worden sei, nämlich Kosten nicht als behinderungsbedingte außergewöhnlichen Belastungen anzuerkennen seien, bzw. auch die Teilnahme am Bewegungsprogramm der y schlussendlich der Gesundheitserhaltung aller Personen förderlich sei, wurde das Rechtsmittel mit BVE vom 17.09.2015 abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 30.09.2015 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das BFG sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Auf eine am 16.08.2018 durchgeführte fernmündliche Befragung des Bf. durch den Richter gab dieser bekannt, dass er nicht im Besitz einer vor Antritt des streitgegenständlichen Aufenthaltes in x ärztlichen Verordnung sei. Was die Teilnahme am Turnprogramm für Diabetiker anlange, so seien diese Programme zunächst staatlich subventioniert wurden, nunmehr aber seit einigen Jahren kostenpflichtig. Nach der Aussage des Bf. rekrutiere sich der Teilnehmerkreis ausschließlich aus an Diabetes erkrankten Personen, respektive sei der Inhalt des Bewegungstrainings exklusiv auf vorgenanntes Krankheitsbild abgestimmt.

Mit Eingabe vom 21.08.2018 zog der Bf. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Streitpunkte

In Ansehung obigen Verwaltungsgeschehens stehen die ertragsteuerliche Beurteilung nachstehender Aufwendungen als behinderungsbedingte außergewöhnliche Belastungen in Streit:

1.1. Anerkennung der Aufwendungen sowie des Kilometergeldes für die Therapiewoche in x (696,84 Euro);

1.2. Anerkennung der - auch das Kilometergeld umfassenden - Kosten der Teilnahme am Bewegungsprogramm für Diabetiker (784,08 Euro),

1.3. Aufwendungen für Grippeimpfung (11,65 Euro);

1.4. Mitgliedsbeitrag beim ÖDV (34 Euro)

2. Rechtsgrundlagen

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 lautet auszugsweise:

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) [...].

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.

§ 35 Abs. 5 EStG lautet:

Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998, bzw BGBl. II Nr. 430/2010** ordnet - auszugsweise - Folgendes an:

[...]

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

3. Rechtliche Erwägungen

3.1. Aufwendungen für die Therapiewoche in x (696,84 Euro)

Einleitend ist festzuhalten, dass Kosten für ärztlich verordnete Kuren als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der VO zu qualifizieren sind, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Betreffend die Qualifikation eines Kuraufenthalts als außergewöhnliche Belastung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erwägungsteil des Erkenntnis vom 22.12.2004, 2001/15/0116 nachstehendes ausgeführt:

"Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 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.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 leg. cit. dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 2004, 2001/15/0027, mwN). Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend ist. An den - vom

Steuerpflichtigen zu führenden - Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0164, mwN).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2004). Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. abermals das erwähnte hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, mwN)."

In Ansehung obiger Ausführungen gelangt das BFG zur Überzeugung, dass der Aufenthalt des Bf. in x **nicht** als eine zur Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung führende Kur zu qualifizieren ist.

Nämliche Schlussfolgerung gründet auf der Tatsache, dass im zu beurteilenden Fall in Ermangelung einer vor Antritt des in Streit stehenden Aufenthaltes ärztlichen Verordnung das für die ertragsteuerliche Berücksichtigung einer Aufwendung als außergewöhnliche Belastung zu erfüllende Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit als nicht verwirkelt zu qualifizieren ist.

Aus vorgenannten Gründen stellen die Aufwendungen für den Aufenthalt sowie die in Ansatz gebrachten Kilometergelder im Gesamtausmaß von **696,84 Euro** ertragsteuerlich unbeachtliche Kosten der Lebensführung dar und war daher dem Rechtsmittel in diesem Punkt eine Absage zu erteilen.

3.2. Eigenschaft der Teilnahme an der Bewegungstherapie (784,08 Euro) sowie der Grippeimpfung (11,65 Euro) als Kosten der Heilbehandlung

Gemäß § 1 der – auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen – Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (im Folgenden kurz: VO), liegt eine Behinderung iSd §§ 2 bis 4 der Verordnung nur vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Dieser Nachweis liegt im gegenständlichen Fall vor.

Nach § 4 der VO sind bei Steuerpflichtigen mit nachgewiesener eigener Behinderung neben den in § 35 EStG 1988 vorgesehenen gestaffelten Pauschbeträgen die Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Werden – wie im vorliegenden Fall – Kosten einer Heilbehandlung oder für Hilfsmittel im Sinn des § 4 der VO geltend gemacht, bedarf es eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150). Kosten, die der Behandlung anderer Leiden dienen, können nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

Als Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der VO gelten Arzt-, Spitals-, ärztlich verordnete Kur und Therapiekosten sowie die Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Daraus ist ersichtlich, dass Kosten, die nicht unter diese Kategorien der Aufwendungen fallen, mit dem gesetzlich vorgesehen Pauschbetrag abgegolten sind.

Ausgehend von den nachgereichten - im Verwaltungsgeschehen in materieller Hinsicht ausführlich dargelegten Unterlagen - vor allem der schriftliche Präsentation des Projekts "Maßgeschneidertes Training für Diabetiker" sowie der klaren und schlüssigen Angaben des Bf. im fernmündlichen Gespräch mit dem Richter betreffend den Teilnehmerkreis sowie den Inhalt der von ihm absolvierten Einheiten gelangt das BFG in diesem Beschwerdepunkt zur Überzeugung, dass die geltend gemachte Aufwendungen von **784,08 Euro** als behinderungsbedingte Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der VO zu qualifizieren und ergo dessen die behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen um nämlichen Betrag zu erhöhen sind.

Eine andere Betrachtung ist nach der Auffassung des Verwaltungsgerichtes betreffend die Aufwendungen für die Grippeimpfung in Höhe von **11,65 Euro** geboten. Wiewohl es sich bei der Grippeimpfung unbestrittenermaßen um eine prophylaktische Maßnahme handelt, ist diese als nicht durch die Diabeteserkrankung verursacht zu qualifizieren und ergo dessen keine Heilbehandlung im Sinne des § 4 der VO.

Zusammenfassend war im Zuge der Rechtsmittelerledigung der Betrag von **11,65 Euro** unter der Rubrik "Krankheitskosten" als **außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt** zu erfassen.

3.3. Mitgliedsbeitrag beim ÖDV (34 Euro)

Zurückkehrend zur Gesetzesdiktion des § 34 Abs. 3 EStG 1988 handelt sich bei der Verausgabung des in Streit stehenden Betrages, zwar - um eine durch die Erkrankung des Bf. mit bedingte -, aber keinesfalls um eine Aufwendung, denen sich der Bf. aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen entziehen kann.

Zusammenfassend liegen daher in der Verausgabung nämlichen Betrages keine außergewöhnliche Belastungen, sondern vielmehr ertragsteuerlich

unbeachtliche Aufwendungen der Lebensführung vor, weswegen dem Antrag des Bf. auch in diesem Punkt eine Absage zu erteilen war.

4. Neuberechnung der behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen

In Ansehung der Erwägungen unter Punkt 3 des Erkenntnisses waren die behinderungsbedingten Aufwendungen im Gesamtbetrag von **1.557,19 Euro** in Ansatz zu bringen [**773,11 Euro** (laut Bescheid vom 17.04.2015) zuzüglich vom BFG anerkannter Kosten von **784,08 Euro** (laut Punkt 3.2. des Erkenntnisses)].

5. Zulässigkeit 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. Im vorliegenden Fall liegt eine derartige Rechtsfrage nicht vor, da das BFG der an oberer Stelle zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, bzw. die Rechtsfolgen unmittelbar auf den gesetzlichen Bestimmungen gründen.

Wien, am 22. August 2018