

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 04.08.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt K vom 24.07.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdeverentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuergutschrift sind der Beschwerdeverentscheidung vom 11.08.2014 zu entnehmen.

2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der im Jahr 1963 geborene Bf bezieht als ehemaliger ÖBB-Bediensteter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte). In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 machte er ua als Sonderausgaben Kirchenbeiträge von 94,42 € sowie als außergewöhnliche Belastungen Krankheitskosten (KZ 730) von 2.170,60 € und sonstige außergewöhnliche Belastungen (KZ 735) von 1.840,00 € geltend. Auf Ersuchen des Finanzamtes, sämtliche geltend gemachten Ausgaben nachzuweisen, legte der Bf hinsichtlich des Kirchenbeitrages, das Vorjahr betreffend eine Kirchenbeitragsvorschrift vom 04.01.2011 über 91,67 € und hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastung, ebenfalls das Vorjahr betreffend, eine Honorarnote über eine zahnärztliche Leistung vom 25.08.2011 über 69,20 € vor.

In dem am 24.07.2014 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2012 erkannte das Finanzamt die hier angeführten vom Bf geltend gemachten Ausgaben mangels Nachweis nicht an.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde vom 04.08.2014 beantragte der Bf wiederum die Berücksichtigung von 94,42 € Kirchenbeitrag als Sonderausgaben und Zahnbehandlungskosten von 2.170,60 € als außergewöhnliche Belastung. Als Nachweis legte er die Kirchenbeitragsvorschreibung für das Jahr 2012 vom 02.01.2012 über 94,42 €, die er in vier Teilbeträgen im Jahr 2012 entrichtet hat und eine Honorarnote vom 19.02.2012 über eine zahnärztliche Behandlung über 2.170,60 € vor.

In der am 11.08.2014 erlassenen Beschwerdevorentscheidung erkannte das Finanzamt den als Sonderausgaben geltend gemachten Kirchenbeitrag von 94,42 € an und wies hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Zahnbehandlungskosten von 2.170,60 € darauf hin, dass diese den Selbstbehalt von 2.204,25 € nicht übersteigen würden und daher (steuerwirksam) nicht berücksichtigt werden konnten.

Im Vorlageantrag vom 27.08.2014 beantragte der Bf als außergewöhnliche Belastung neben den bereits bisher geltend gemachten Zahnbehandlungskosten von 2.170,60 € noch zusätzlich 434,56 € an Rezeptgebühren und Medikamentenkosten. Als Nachweis legte er einen Kundenverkaufsnachweis der Rochus Apotheke in L für den Zeitraum von Jänner bis Dezember 2012 über diesen Betrag vor.

Mit Vorhalt vom 28.01.2015 wurde vom Finanzamt beim Bf nachgefragt, ob von der Krankenkasse für die zahnärztliche Behandlung kein Kostenersatz geleistet worden sei. Sollte kein Kostenersatz geleistet worden sein, so wurde um eine diesbezügliche Bestätigung des Krankenversicherungsträgers ersucht. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass im Kundenverkaufsnachweis der Rochus Apotheke eine Vielzahl an Positionen enthalten seien, bei denen es sich offensichtlich nicht um ärztlich verordnete Medikamente handle. Er wurde daher ersucht eine Aufstellung vorzulegen, aus der die ärztlich verschriebenen Medikamente ersichtlich sind.

Daraufhin wurde vom Bf die Honorarnote über die zahnärztliche Behandlung beim zuständigen Krankenversicherungsträger (erstmalig) eingereicht und dem Bf ein Kostenersatz von 100 € gewährt. Bezüglich der geltend gemachten Medikamentenkosten wurde vom Bf eine überarbeitete Aufstellung der Apotheke vorgelegt, aus der die ärztlich verschriebenen Medikamente (Rezeptpositionen) zu entnehmen sind, für die der Bf nur die Rezeptgebühr von insgesamt 30,90 € zu entrichten hatte. Weiters legte der Bf 4 Behandlungsbeitragsvorschreibungen und die dazu gehörigen Überweisungsbelege der Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau über insgesamt 59,35 € vor, wobei eine Vorschreibung über 2,25 € vom Bf erst im Jahre 2013 bezahlt worden ist.

In der Stellungnahme zum Vorlagebericht vom 23.04.2015 führte das Finanzamt aus, es erkenne die nachgewiesenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung an. Dabei sei bei der Zahnarztrechnung (2.170,60 €) der Kostenersatz (100 €) des Krankenversicherungsträgers abzuziehen und bei den Behandlungsbeiträgen (59,35 €) 2,25 € nicht anzuerkennen, weil dieser Behandlungsbeitrag erst im Jahr 2013 überwiesen worden sei. Insgesamt seien somit 2.158,60 € im Rahmen der außergewöhnlichen

Belastung anzuerkennen. Nachdem dieser Betrag unter dem Selbstbehalt liege, würden sich keine steuerlichen Auswirkungen ergeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss dabei außergewöhnlich sein (Abs.2), zwangsläufig erwachsen (Abs.3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs.4), wobei sie nicht bereits Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sein darf.

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

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 leg.cit).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5 leg. cit.) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs. 4 leg.cit).

Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 14.600 € bis 36.400 € Euro 10%.

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 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 EStG, anzusetzen (§ 34 Abs. 5 leg.cit.).

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen, sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten nicht zu besonderen amtswegigen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, die zur Minderung der Abgabenbelastung führen, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Rz 3 f). Der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; *Jakom/Vock* EStG, 2017, § 34 Rz 9).

Aufwendungen, die nachweislich durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehen und eine taugliche Maßnahme zur Heilung oder Linderung der Krankheit darstellen, stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich und sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (vgl. ua VwGH 11.02.2016, 2013/13/0064 mwN).

Werden Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wobei es sich um eine Verschreibung und nicht um eine bloße Empfehlung handeln muss. Entsprechend werden auch Behandlungsbeiträge, Rezeptgebühren und Selbstbehalte als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254 ; 24.6.2004, 2001/15/0109; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 34 Rz 78 und *Jakom/Vock* EStG, 2016, § 34 Rz 90, jeweils unter dem Stichwort: Krankheitskosten mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen).

Unstrittig ist, dass die vom Bf geltend gemachten Zahnbehandlungskosten von 2.170,60 € abzüglich des vom Krankenversicherungsträger geleisteten Kostenersatzes von 100 € und die dem Bf von der Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau vorgeschriebenen und von ihm im Jahr 2012 bezahlten Behandlungsbeiträge von 57,10 € abzugsfähig sind. Ebenso sind die für die auf Ersuchen des Finanzamtes von der Rochus Apotheke im überarbeiteten Kundenverkaufsnachweis vom 16.02.2015 angeführten Medikamente vom Bf geleisteten Rezeptgebühren von 30,90 € als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Nicht abzugsfähig sind hingegen die Kosten für die restlichen im ursprünglichen Kundenverkaufsnachweis vom 26.08.2014 aufgelisteten vom Bf bezogenen Artikel über 403,66 €. Ein Nachweis, dass diese Artikel zur Heilung oder Linderung einer bestimmten Krankheit nachweislich notwendig waren, ist nicht erbracht worden, zudem sind sie auch nicht ärztlich verordnet worden. Soweit dies aus der Aufstellung ersichtlich ist, handelt es sich bei diesen Artikeln (Eukalyptusöl, Klettenwurzelöl, Klosterfrau-Melissengeist, Echinacin, Magnesiumpräparate, Augentropfen, Lutschbonbons, verschiedene Tees udg.) um Präparate zur Vorbeugung von Krankheiten, der Erhaltung der Gesundheit oder für das allgemeine Wohlbefinden. Ein Aufwand, der dem Bf zwangsläufig erwachsen ist, liegt hier nicht vor.

Die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Kosten betragen somit (wie bereits vom Finanzamt im Vorlagebericht angeführt) 2.158,60 € (Zahnarzthonorar abzüglich Kostenersatz: 2.070,60 €, Behandlungsbeiträge: 57,10 €, Rezeptgebühren: 30,90 €).

Außergewöhnliche Belastungen sind nur dann steuerlich wirksam, wenn sie den oben angeführten Selbstbehalt übersteigen. Das Einkommen des Bf (abzüglich

der Sonderausgaben) beträgt 18.828,62 €. Dieser Betrag ist um die "Sonstigen Bezüge" (KZ 220) von 3.573,32 € zu erhöhen und um die SV-Beiträge für sonstige Bezüge (KZ 225) von 359,48 € zu vermindern, sodass sich eine Bemessungsgrundlage von 22.042,46 € ergibt. Die Voraussetzungen für eine Verminderung des für die Berechnung des Selbstbehaltes anzusetzenden Prozentsatzes (Alleinverdienerabsetzbetrag) liegen nicht vor. Es sind somit 10% des Einkommens als Selbstbehalt anzusetzen. Der Selbstbehalt beträgt somit (wie bereits vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung angeführt) 2.204,25 €.

Die vom Bf für Zahnbehandlung, Behandlungsbeiträge und Rezeptgebühren getragenen Mehraufwendungen von 2.158,60 € können nicht als außergewöhnliche Belastung steuermindernd berücksichtigt werden, weil sie den von ihm zu tragenden Selbstbehalt von 2.204,25 € nicht überschreiten und damit seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht wesentlich beeinträchtigt wurde.

Der Beschwerde war aber insoweit teilweise stattzugeben als der vom Bf als Sonderausgaben geltend gemachte und in der Beschwerde nachgewiesene Kirchenbeitrag vom Finanzamt bereits in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigt worden ist. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Einkommensteuergutschrift wird auf die Beschwerdeentscheidung vom 11.08.2014 verwiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht folgte in seiner Entscheidung der oben angeführten höchstrichterlichen Judikatur zur steuerlichen Beurteilung von Krankheitskosten. Im gegenständlichen Beschwerdefall waren daher keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. August 2017

