

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Frau Bf über die Beschwerde vom 18.05.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Mürrzuschlag vom 07.05.2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beantragte die Beschwerdeführerin außergewöhnliche Belastungen für unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung (Kennzahl 476 der Erklärung) in Höhe von Euro 11.652,26. Darin waren 70 Biofeedback-Behandlungen zum Einzelpreis von 40 Euro (insgesamt Euro 2.800,-) und damit zusammenhängende Fahrtkosten vom Wohnsitz in das 106 km entfernte A (insgesamt Euro 5.342,40) enthalten.

Das Finanzamt verweigerte dieses Begehren bezüglich der Biofeedback-Behandlungen samt Fahrtkosten in Gesamthöhe von Euro 8.142,40 im angefochtenen Bescheid mit der Begründung, dass Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch einen Heilpraktiker (Esoteriker) nur dann als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden könnten, wenn dazu ein ärztliches Gutachten vorliegen würde, aus dem hervorgehen würde, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen

erforderlich sei. Die Aufwendungen für Biofeedback und das dazu geltend gemachte Kilometergeld hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

Im Zuge der dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerde reichte die Beschwerdeführerin, da nach Auskunft des Finanzamtes die von ihr übersandte ärztliche Bestätigung durch den Hausarzt nicht ausreichen würde, ein ärztliches Gutachten von einem Facharzt nach.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte die Gewährung der Biofeedback-Behandlungskosten sowie die Abweisung der Fahrtkosten zu diesen Behandlungen nach A.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen, soweit sie einen von ihm von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua. Aufwendungen iSd. § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Sie beeinträchtigen somit in voller Höhe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen.

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. Dieser Verordnungsermächtigung wurde mit der VO BGBl. 1996/203 idF. BGBl. II 2010/430 entsprochen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Fahrtkosten zu den Biofeedback-Behandlungen in das 106 km vom Wohnort der Beschwerdeführerin entfernte A oder lediglich bis zum nächstgelegenen vom Wohnort der Beschwerdeführerin 32 km entfernten Ort (B), in

dem ebenfalls Biofeedback-Behandlungen angeboten werden, eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 darstellen.

Die Beschwerdeführerin wurde vom Bundesfinanzgericht eingeladen, bekanntzugeben, ob eine derartige Therapie auch im näheren Umfeld, wie z.B. am 32 km von ihrem Wohnort entfernten LKH B (wie das Finanzamt ermittelt hat), möglich wäre bzw. welche Gründe dazu geführt haben, die Therapie bei Herrn C in A in Anspruch zu nehmen.

Die Beschwerdeführerin gab daraufhin bekannt, dass sie sehr erstaunt gewesen sei, dass die Fahrtkosten vom Finanzamt nicht mehr anerkannt worden seien, da sie seit dem Auftreten ihres Gesundheitsproblems im Jahr 2003 dort hinfahren würde und diese Kosten auch in ihren Arbeitnehmerveranlagungen ausgewiesen habe. Im Jahr 2002 bzw. 2003 habe es im Raum B keine Angebote für Biofeedback-Therapien gegeben. Da ihr diese Therapieform zusätzlich zur Physiotherapie empfohlen worden sei, um besser mit all ihren Regionen, die sie nicht mehr gespürt habe, umzugehen, sei sie zu Herrn C gekommen. Mit diesen jahrelangen Therapien hätte sie immerhin kleine Erfolge erringen können. Auch sei es für sie enorm wichtig, dem jeweiligen Therapeuten zu vertrauen, denn ohne diese Basis gebe es keine Therapieerfolge. Sie sei mit den Behandlungserfolgen sehr zufrieden und sehe keine Veranlassung, einen anderen Therapeuten, der vielleicht in B wäre, aufzusuchen. Ein weiterer Vorteil sei, dass Herr C ihre Krankengeschichte inklusive Entwicklung kennen würde und die Behandlung daher besser abgestimmt erfolgen könne. Die Nichtanerkennung der Fahrtkosten komme aus ihrer Sicht einer Vorschreibung des Finanzamtes gleich, welchen Arzt oder Therapeuten sie aufsuchen dürfe, ohne dabei die notwendigen gesundheitlichen Aspekte zu betrachten und somit zu einer Einschränkung ihrer persönlichen Freiheit.

Beim gegebenen Sachverhalt ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes von einer Zwangsläufigkeit der Fahrtkosten nach A im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 aus folgenden Gründen nicht auszugehen: Die Beschwerdeführerin hat angegeben, dass es zu Beginn der erforderlichen Behandlungen im Raum B die Möglichkeit einer Biofeedback-Therapie nicht gegeben hätte. Davon ist offensichtlich auch das Finanzamt ausgegangen und hat daher zu Recht vorerst die entstandenen Fahrtkosten nach A zu den Therapien als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Es ist zwar verständlich, dass die Beschwerdeführerin auf Grund der langjährigen Behandlungen und der wenn auch kleinen Erfolge zu diesem mit ihrer Krankengeschichte vertrauten Therapeuten in A ein gewisses Vertrauensverhältnis aufgebaut hat. Im Gegensatz zu diesen persönlichen Gründen ist aber aus medizinischer Sicht nicht erkennbar, warum gerade dieser Therapeut die Behandlungen durchführen musste, um einen Heilerfolg zu erlangen. Die vorgelegten Bestätigungen der behandelnden Ärzte nehmen darauf, dass die Behandlungen durch Herrn C in A durchgeführt hätten werden müssen, keinen Bezug. Der Allgemeinmediziner hat bestätigt, dass bei den genannten Erkrankungen der Beschwerdeführerin eine Behandlung mit Biofeedback und Shiatsu-Massagen weiterhin erforderlich sei. Der Facharzt für Orthopädie und Orthopädische Chirurgie hat bestätigt, dass die Beschwerdeführerin bei ihm seit 10 Jahren

in Behandlung sei und die bisherigen Therapien inklusive der Biofeedback-Therapie eine Verbesserung der Gesamtsituation gebracht hätten, weshalb sie auch weiterhin für indiziert erachtet werden würden. Insoweit ist für die Fahrten nach A anstatt nur bis B keine Zwangsläufigkeit, aus der eine außergewöhnliche Belastung iSd §§ 34 bzw. 35 EStG 1988 resultiert, zu erkennen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung vom 24.10.2013, RV/1395-L/12, in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass das Merkmal der Zwangsläufigkeit auch der Höhe nach gegeben sein muss (VwGH 20.6.1995, 92/13/0181) und sich dabei die Notwendigkeit und Angemessenheit nicht nach subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen, sondern nach objektiven Umständen entscheidet (VwGH 14.1.1992, 91/14/0243).

Auch aus der Rechtsansicht des VwGH ist erkennbar, dass subjektiv erforderliche Fahrtkosten zu Kranken- oder Heilbehandlungen nicht in jedem Fall zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988 entstanden sind. So hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0164, ausgesprochen, dass sich aus dem ärztlichen Zeugnis im Zusammenhang mit einer Kur neben der Notwendigkeit auch die Reisedauer und das Reiseziel ergeben muss.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass die Nichtanerkennung der Fahrtkosten aus ihrer Sicht einer Vorschreibung des Finanzamtes gleichkommen würde, welchen Arzt oder Therapeuten sie aufsuchen dürfe, ohne dabei die notwendigen gesundheitlichen Aspekte zu betrachten und somit zu einer Einschränkung ihrer persönlichen Freiheit, ist dem entgegenzuhalten, dass für den Umstand, dass die Beschwerdeführerin die von ihr gewählte Kranken- oder Heilbehandlung selbst bezahlen muss, wohl primär ihre Krankenversicherung verantwortlich ist, von der die Behandlungskosten nicht einmal teilweise übernommen wurden. Wenn neben den Aufwendungen für die Biofeedback-Behandlungen nicht die gesamten, sondern nur die Fahrtkosten bis zum nächstgelegenen Ort, an dem Biofeedback-Behandlungen angeboten werden (gegenständlich B), als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, so ist das lediglich die Folge der zwingend zu beachtenden Bestimmungen der §§ 34 und 35 EStG 1988.

Aus den dargelegten Gründen liegt unter objektiven Gesichtspunkten die Zwangsläufigkeit für Fahrten zu Therapien nach A nicht vor.

Zwangsläufig erwachsen und damit eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 sind allerdings, so wie es das Finanzamt im Vorlagebericht zutreffend beantragt hat, die Aufwendungen für die Biofeedback-Behandlungen in Höhe von Euro 2.800,- selbst. Dazu gehören in konsequenter Weise auch die (fiktiven) Fahrtkosten zu dem vom Wohnort der Beschwerdeführerin aus nächstgelegenen Ort, an dem derartige Therapien angeboten werden. Im gegenständlichen Fall sind daher an Fahrtkosten insgesamt Euro 1.881,60 (32 km x 2 x 70 Behandlungen x 0,42 € = 1.881,60 €) zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von Euro 3.509,86 berücksichtigt. Zusammen mit den Behandlungskosten in Höhe von Euro 2.800,- und den fiktiven Fahrtkosten in Höhe von Euro 1.881,60 sind außergewöhnliche Belastungen für nachgewiesene Kosten aus eigener Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, (vgl. deren § 1 Abs. 1 TS 1) in Höhe von insgesamt Euro 8.191,46 zum Ansatz zu kommen.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird wie folgt festgesetzt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

D GmbH & Co	37.673,36 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-225,64 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	37.447,72 €
-----------------------------------	--------------------

Sonderausgaben	-251,70 €
----------------	-----------

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes	-1.182,41 €
---	-------------

Selbstbehalt	1.182,41 €
--------------	------------

Freibetrag wegen eigener Behinderung	-243,00 €
--------------------------------------	-----------

Nachgewiesene Kosten aus er eigenen Behinderung	- 8.191,46 €
---	--------------

Einkommen	28.761,56 €
------------------	--------------------

Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 : $(28.761,56 - 25.000) \times 15.125 / 35.000 + 5.110,-$	6.735,53 €
--	------------

Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
----------------------	-----------

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
--------------------------	----------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	6.390,53 €
-------------------------------------	------------

Steuer sonstige Bezüge	343,26 €
------------------------	----------

Einkommensteuer	6.733,79 €
-----------------	------------

anrechenbare Lohnsteuer	-10.502,02 €
-------------------------	--------------

festgesetzte Einkommensteuer	-3.768,23 €
------------------------------	-------------

Im Ergebnis war der Beschwerde teilweise stattzugeben und der Bescheid gemäß § 279 BAO hinsichtlich der bislang nicht berücksichtigten Aufwendungen für die Biofeedback-Behandlungen und für die Fahrten zum nächstgelegenen Ort, an dem derartige Behandlungen angeboten werden, zum Vorteil der Beschwerdeführerin abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision an den VwGH ist gemäß Art. 133 Abs. 4 BVG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig ist, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zudem orientiert sich die Entscheidung an der Rechtsprechung.

Graz, am 22. Februar 2018