

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des FA Wien 4/5/10 vom 15.03.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 (Arbeitnehmerveranlagung), zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), geboren 1932, bezieht als Pensionistin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Sie beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2012 den Freibetrag wegen Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (Grad der Behinderung: 40 %), den Freibetrag für Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit (§ 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen) sowie nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen) in Höhe von 8.722,41 € als außergewöhnliche Belastungen.

Mit Schreiben vom 25.2.2013 ersuchte das Finanzamt die Bf. um Vorlage einer detaillierten Aufstellung der Kosten in Höhe von 8.722,41 €, um Nachweis eventuell erhaltener Ersätze sowie um Nachweis, in welchem Zusammenhang die geltend gemachten Kosten mit der Behinderung stehen.

Nach der von der Bf. in der Folge vorgelegten Aufstellung setzen sich die Kosten in Höhe von 8.722,41 € wie folgt zusammen:

Hilfsmittel:

Informations- und Dokumentationsmaterial (Diabetestagebuch) 18,98 €, Medikamentenaufbewahrung (Kühlbehälter, Dosen) 28,55 €, Sonnenschutzkleidung (langarmige UV-Schutz-Oberteile) 132,85 € und Diverses (Batterien, Desinfektion) 31,94 €.

Heilbehandlung:

- Arzt- und Spitalskosten (Honorarnoten, Behandlungskostenbeitrag, Fahrspesen) in Höhe von insgesamt 141,26 €;
- Kur- und Therapiekosten (Kuraufenthalt 368,20 €, Heilmassagen 2.098,00 €, Lern-, Bewegungs- und Osteoporoseprogramm 880,35 €);
- Kosten für Medikamente, die im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (Sonnenschutz, Pflege- und Heilsalben, Nahrungsergänzungen, Tees,... 1.489,15 €, Impfschutz 163,00 €, Traubenzuckerlösungen 26,57 €, Rezepte laut Ausdruck der A Apotheke 664,80 €, Verordnungen 2.678,76 €).

Die Bf. legte weiters Belege über die geltend gemachten Ausgaben vor.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 15.3.2013 folgende außergewöhnliche Belastungen:

- Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes: 3.406,11 € (Selbstbehalt: 3.378,64 €),
- Freibetrag wegen Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988): 99,00 €,
- Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (wegen Diätverpflegung): 840,00 €,
- nachgewiesene Kosten aus der Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen: 3.531,30 €.

In den – ohne Abzug eines Selbstbehaltes – berücksichtigten nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung in Höhe von 3.531,30 € sind folgende Ausgaben enthalten:

Informations- und Dokumentationsmaterial (Diabetestagebuch) 18,98 €, Medikamentenaufbewahrung (Kühlbehälter, Dosen) 28,55 €, Diverses (Batterien, Desinfektion) 31,94 €, ein Teil der Arzt- und Spitalskosten in Höhe von 81,70 € sowie Kosten für Medikamente in Höhe von 3.370,13 € (Traubenzuckerlösungen 26,57 €, Rezepte laut Ausdruck der A Apotheke 664,80 €, Verordnungen 2.678,76 €).

Die übrigen Arzt- und Spitalskosten in Höhe von 59,56 € sowie die Kur- und Therapiekosten in Höhe von 3.346,55 € wurden als Krankheitskosten – unter Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von 3.378,64 € – berücksichtigt.

Zur Gänze nicht anerkannt wurden die Ausgaben für Sonnenschutzkleidung in Höhe von 132,85 € sowie die Ausgaben für Sonnenschutzmittel, Pflege- und Heilsalben, Nahrungsergänzungen, Tees,... in Höhe von 1.489,15 €.

In der Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Arzt- und Spitalskosten sowie Kosten für Heilmassagen, die nicht mit der Behinderung (infolge Diabetes) in Zusammenhang stehen, seien als Krankheitskosten in Abzug gebracht worden.

Sonnenschutzkleidung, Sonnenschutzmittel, Nahrungsergänzungen und Tees stellten keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 dar.

Die Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 Berufung mit folgender Begründung:

*"Die in der Begründung abschlägig angeführten Kosten stehen – wie nachstehend angeführt – doch im Zusammenhang mit meiner Behinderung und sollten als solche auch ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden.*

**Arzt-, Spitalskosten:**

*Alle angeführten Arztbesuche waren durch die Diabetesambulanz oder meine Hausärztin in Hinblick auf Diabetes-Langzeiterkrankungen (Kontrolluntersuchungen) angeordnet.*

**Heilmassagen:**

*Behandlung der diabetischen Neuropathie bzw. Schmerzbehandlung von Folgeerkrankungen (ärztlich verschrieben und bei Überschreitung der WGKK-Übernahme auf eigene Rechnung).*

**Sonnenschutzkleidung, Sonnenschutz:**

*Durch die Diabetesfolgeerkrankung Vitiligo ist ein außergewöhnlich hoher UV-Schutz nötig, der durch die genannten Maßnahmen sichergestellt wird.*

**Nahrungsergänzung, Tees:**

*Die angeführten Ergänzungen stellen teils den notwendigen Süßstoffkonsum sicher, den ich als Diabetiker bei Unterzuckerung benötige, teils sind sie Prophylaktika für Augen, Nieren und Leber. Es sind generell Lebensmittel für medizinische Zwecke (Nährstoffmangelzustände bei Diabetikern). Diese Ergänzungen sind nötig - und auch ärztlich vorgesehen -, sie sind jedoch nicht Teil der ebenfalls notwendigen Diät.*

*Die oben angeführten Kosten sind ärztlich abgesprochen und auch bestätigt. Ich habe bewusst nur meiner Behinderung direkt zuordenbare Rechnungen in meine Arbeitnehmerinnenveranlagung 2012 genommen und möchte, dass diese deshalb auch im vollen Umfang berücksichtigt werden."*

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung ab:

Wie bereits im Erstbescheid angeführt, könnten jene Aufwendungen, bei denen ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Behinderung nicht erkennbar ist, als Krankheitskosten im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988, d.h. nach Abzug des entsprechenden Selbstbehaltes, berücksichtigt werden.

Die Aufwendungen für Sonnenschutz bzw. Tees stellten keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 dar.

Ein Diätpauschale und die Kosten für Nahrungsergänzungsmittel seien nicht gleichzeitig absetzbar.

Gegen die Berufungsvorentscheidung erhab die Bf. Berufung, welche als Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) zu werten ist.

Im Vorlageantrag wird von der Bf. Folgendes ausgeführt:

Die Berufungsvorentscheidung erkenne nicht die notwendigen Aufwendungen an, die ihr unmittelbar – als langzeiterkrankte Diabetikerin (Pflegestufe 2) – durch ihre Behinderung entstanden seien. Diese Aufwendungen verzögerten aber den Fortschritt der Krankheit und verhülfen ihr zu einer eingeschränkten Lebensqualität.

- Sonnenschutz: Als Diabetes-Folgeerkrankung habe sie einen kompletten Pigmentmangel und der Aufenthalt im Freien sei ihr ohne schützende Bekleidung nicht möglich. Die gegenständlichen Oberteile bedeckten Hals und Hände. Das Material sei speziell für Sonnenallergiker empfohlen.
- Tee: Ihre Niereninsuffizienz (eine Folgeerkrankung) könne nur mit entsprechenden Tees verzögert werden. Die gegenständlichen Tees hätten Medikamenteneigenschaften.
- Nahrungsergänzung: Ihre schlechte Stoffwechselleage erfordere eine medikamentöse Versorgung mit Mikronährstoffen. Die gegenständlichen Nahrungsergänzungen seien Großteils Vitamine, die ihren diabetischen Nährstoffmangel ausgleichen. Sie könnten aber – schon auf Grund der Tablettenform – sicher nicht als Diätnahrung gesehen werden.

Sie erkläre, dass sie alle Aufwendungen im unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer Behinderung getätigkt habe.

Laut einem in den Akten des Finanzamtes befindlichen Bescheid des Bundessozialamtes vom 1.8.2013 wurde einem am 21.2.2013 eingelangten Antrag der Bf. auf Ausstellung eines Behindertenpasses stattgegeben und der Grad der Behinderung mit 50 v.H. festgestellt. In der Bescheidbegründung wird unter anderem ausgeführt, dass am 27.5.2013 beim ärztlichen Dienst des Bundessozialamtes ein Gutachten erstellt wurde. Es wird weiters auf ein Beiblatt hingewiesen, in dem das Ergebnis der durchgeföhrten Untersuchung wie folgt dargestellt ist:

Ergebnis der durchgeföhrten Untersuchung vom 27.5.2013:

Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktions-einschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden:	Grad der Behinderung (%)
(1) Insulinpflichtiger Diabetes mellitus  Heranziehung dieser Position mit dem oberen Rahmensatz, da Basis Bolustherapie und Nephropathie	40

(2) Diabetische Netzhautveränderungen und degenerative Entartung der Netzhautmitte beidseits mit Sehverminderung	30
(3) Diabetische Polyneuropathie  Heranziehung dieser Position mit 1 Stufe über dem unteren Rahmensatz, da Symptomatik in beiden Beinen	20
(4) Degenerative und posttraumatische Gelenksveränderungen  Heranziehung dieser Position mit dem oberen Rahmensatz, da mäßige Funktionseinschränkungen bei Hüftgelenksabnutzung und Kniegelenksabnutzung beidseits, Fingerpolyarthrosen und Fraktur im Bereich des Daumenstrahls rechts sowie des Handgelenks links - inkludiert auch Zustand nach Halluxoperation rechts	20
(5) Arterieller Bluthochdruck	10
(6) Degenerative Wirbelsäulenveränderungen  Heranziehung dieser Position mit dem unteren Rahmensatz, da keine maßgeblichen über die Altersnorm hinausgehenden Bewegungseinschränkungen - inkludiert auch Osteopenie und Cephalea	10
(7) Depressio  Heranziehung dieser Position mit dem unteren Rahmensatz, da regelmäßige medikamentöse Therapie mit Ixel	10

Der Gesamtgrad der Behinderung in Höhe von 50 v.H. liegt laut dem Gutachten seit dem Jahr 2012 vor.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine körperliche oder geistige Behinderung, so sind gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. II Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010) die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Nach § 1 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Gemäß § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

## **1. Hilfsmittel**

Strittig sind im vorliegenden Fall die Aufwendungen für Sonnenschutzkleidung (132,85 €). Die übrigen als Hilfsmittel beantragten Aufwendungen wurden vom Finanzamt anerkannt.

Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu mildern oder zu beseitigen (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 Anm 66). Normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind, sind als solche in der Regel keine Hilfsmittel (vgl. UFS 17.1.2005, RV/1449-L/02, betreffend Computer und Fahrrad; UFS 17.12.2008, RV/0230-L/08, betreffend Comfortschuhe; UFS 18.11.2009, RV/1130-L/09, betreffend ergonomische Sitzmöbel).

Bei der gegenständlichen Sonnenschutzkleidung handelt es sich laut den vorgelegten Belegen um drei bei xxxxxxxx/xxxxxxx gekaufte Blusen (Preis: 19,95 € bzw. 30,00 €) und eine in einem Modegeschäft gekaufte Bluse (Preis: 62,95 €). Laut den Belegen wird der UV-Schutz durch Faserauswahl, Webart, Materialdicke oder das Aufbringen einer "Ausrüstung" erreicht. Die Kleidungsstücke bieten *"einen guten Schutz vor UV-Strahlen, damit Sie die Sonne bei Outdooraktivitäten, Berg- und Bikesport genießen können."*

Somit handelt es sich aber um keine behinderungsspezifische Kleidung, sondern um Kleidung, die geeignet ist, von einer breiten Allgemeinheit – auch von gesunden Personen – bei Aktivitäten im Freien verwendet zu werden.

Es liegen daher diesbezüglich keine Aufwendungen für Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen vor.

## **2. Kosten der Heilbehandlung**

Vom Finanzamt als behinderungsbedingte Aufwendungen anerkannt wurden ein Teil der Arzt- und Spitalskosten (die Kosten für Diabetesambulanz und Laborkosten, 81,70 €) sowie die Kosten für Medikamente (3.370,13 €). Die übrigen, nicht unmittelbar mit der Diabetes-Erkrankung zusammenhängenden Arzt- und Spitalskosten (Fahrtspesen und Behandlungskostenbeiträge, 59,56 €) sowie die Kur- und Therapiekosten (Kuraufenthalt, Heilmassagen, Lern-, Bewegungs- und Osteoporoseprogramm, 3.346,55 €) wurden als Krankheitskosten – unter Abzug des Selbstbehaltes – berücksichtigt. Nicht anerkannt wurden die Kosten für "Sonnenschutz, Pflege- und Heilsalben, Nahrungsergänzungen, Tees,..." (1.489,15 €).

In der Beschwerde wird der Abzug der gesamten Kosten ohne Selbstbehalt beantragt.

Als Kosten der Heilbehandlung gelten unter anderem Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten sowie Kosten für Medikamente, sofern sie

im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 35 Rz 27; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 Anm 69).

Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass die Bf. nicht nur an Diabetes mellitus, sondern auch an Folgeerkrankungen leidet, die zu einer Steigerung des Ausmaßes der Körperbehinderung geführt haben.

Nach den vorgelegten Belegen ist davon auszugehen, dass die im angefochtenen Bescheid nicht anerkannten Arzt- und Spitalsbesuche zur Durchführung von Kontrolluntersuchungen und Behandlung der Folgeerkrankungen erfolgten. Der Kuraufenthalt und die Heilmassagen waren ärztlich angeordnet und haben ebenfalls der Behandlung der Folgeerkrankungen bzw. zur Schmerzbehandlung von Folgeerkrankungen gedient.

Die ärztlich vorgesehenen Nahrungsergänzungsmittel, Sonnenschutzmittel, Pflege- und Heilsalben (nach den vorgelegten Belegen Spezialprodukte, die von der Bf. aus Deutschland bezogen wurden) wurden von der Bf. teils aufgrund der Diabetes-Erkrankung, teils aufgrund der Folgeerkrankungen benötigt.

Bei den geltend gemachten Nahrungsergänzungsmitteln handelt es sich nach den vorgelegten Belegen ausschließlich um Tabletten und Kapseln, die nicht als mit dem Pauschale für Krankendiätverpflegung abgegolten angesehen werden können.

Als behinderungsbedingte Aufwendungen (ohne Selbstbehalt) sind daher die gesamten Arzt- und Spitalskosten (141,26 €), die Kosten für Kuraufenthalt und Heilmassagen (2.466,20 €) sowie die Kosten für Nahrungsergänzungsmittel, Sonnenschutzmittel, Pflege- und Heilsalben (1.489,15 €) zu berücksichtigen.

Der angefochtene Bescheid wird dementsprechend insoweit abgeändert, als nachgewiesene Kosten aus der Behinderung in Höhe von 7.546,21 € (bisher: 3.531,30 €, zuzüglich übrige Arzt- und Spitalskosten 59,56 €, Kosten für Kuraufenthalt und Heilmassagen 2.466,20 € sowie Kosten für Nahrungsergänzungsmittel, Sonnenschutzmittel, Pflege- und Heilsalben 1.489,15 €) in Abzug gebracht werden.

Da nach dem Gutachten des Bundessozialamtes der Grad der Behinderung der Bf. bereits ab dem Jahr 2012 50 % beträgt, wird der angefochtene Bescheid weiters insoweit abgeändert, als der Freibetrag wegen Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 243 € (anstatt bisher 99 €) berücksichtigt wird.

### **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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung strittig sind, sondern primär Fragen der Beweiswürdigung, die im konkreten Einzelfall zu lösen waren.

Wien, am 8. September 2015