

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache vom 2. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 27. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 und vom 21. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 15. November 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wird abgeändert:

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Im Rahmen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung gab die Beschwerdeführerin am 11. August 2008 unter anderem bekannt, dass sie zu ihrer Arbeitsstätte mit dem Zug und zu Fuß insgesamt 102 km unterwegs sei und beantragte das Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988).

Mit Vorhalt vom 13. Oktober 2008 erkundigte sich das Finanzamt bei der Beschwerdeführerin, ob sich dabei um Fahrten zu ihrem Arbeitgeber handle und wie viele Stunden die Beschwerdeführerin dort täglich arbeite.

Die erste Frage bejahte die Beschwerdeführerin und gab bekannt, dass sie dort mittwochs von 10.00 bis 13.00 Uhr und 14.30 bis 17.30 Uhr sowie donnerstags von 9.00 bis 13.00 Uhr und 14.30 bis 17.30 Uhr tätig sei.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 datiert vom 27. Oktober 2008 blieb das beantragte Pendlerpauschale unberücksichtigt, was das Finanzamt mit folgenden Worten begründete:

„Das Pendlerpauschale steht zu, wenn der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt. Überwiegend heißt, dass derartige Fahrten im Lohnzahlungszeitraum an mehr als 50 % der tatsächlichen Arbeitstage, zumindest aber mehr als zehn Tage im Kalendermonat, anfallen müssen. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales war aus diesem Grund nicht möglich.“

Gegen diesen Bescheid richtete sich die Beschwerde (zum damaligen Zeitpunkt „Berufung“ nach § 243 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 194/1961, nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF. BGBl. I Nr. 13/2014 beim Bundesfinanzgericht als „Beschwerde“ zu behandeln) datiert vom 1. Dezember 2008, eingelangt am 2. Dezember 2008. Darin begehrte die Beschwerdeführerin das „große Pendlerpauschale“, allenfalls aliquot, anzuerkennen und die von ihr irrtümlich falsch zugeordneten außergewöhnlichen Belastungen richtig einzuordnen. Die Beschwerdeführerin werde zwar bei der Firma monatlich entlohnt, doch beschränke sich ihre Arbeitszeit auf zwei Tage in der Woche. Die Fahrtstrecke zwischen ihrer Wohnung in A und der Arbeitsstätte in B lege sie daher an allen tatsächlichen Arbeitstagen zurück. Es könne nicht die Absicht des Gesetzgebers sein, dass deren Lohnzahlungszeitraum zwar der Monat ist, diese aber nur 40% beschäftigt seien, sonst aber alle Voraussetzungen zur Gewährung des Pendlerpauschales erfüllen würden, gegenüber schon 50%-Beschäftigten zu benachteiligen, weil die zu 40% Beschäftigten ihre Dienstzeit in weniger als zehn Tagen des fiktiven Lohnzahlungszeitraums erfüllen würden. Die Beschwerdeführerin habe irrtümlich Kosten der Heilbehandlung (Kennzahl 476) den Krankheitskosten (Kennzahl 730) zugeordnet, und zwar Dr. C und den Kilometergeldersatz zu € 167,81, diverse Medikamente und Rezeptgebühren zu € 349,96 und Reformhaus sowie nicht regelmäßige Diätverpflegung € zu 228,52, in Summe daher € 746,29. Es seien daher die Kosten der Heilbehandlung in Höhe von € 2.449,39 anstelle von € 1.703,10 anzuerkennen, wodurch sich entsprechend die Kennzahl 476 von € 1.441,85 auf € 694,95 reduziere.

Beigelegt waren der Beschwerde eine ärztliche Bestätigung vom 14. Februar 2008, dass die Beschwerdeführerin an einer Fructose- und Lactoseintoleranz, sowie an einer Fettunverträglichkeit sowie an einer Divertikulose (häufige Ausstülpung der Darmschleimhaut, welche in aller Regel symptomfrei ist) erkrankt sei, weswegen ihr durch Diät Mehrkosten entstünden, Rechnungen über den Einkauf von Nahrungsergänzungs-

und vollwertigen Nahrungsmitteln, eine ärztliche Bestätigung vom 26. November 2007 darüber, dass die Beschwerdeführerin an einer Darmmykose (Pilzinfektion im Darm bei Ernährung mit hohem Kohlehydratanteil) leide und deshalb ein Medikament benötige, welches nicht von der Krankenkasse bezahlt werde, sowie eine Honorarnote des Arztes vom 27. November 2007 (€ 160,00).

Mit der Berufungsvorentscheidung datiert vom 19. Dezember 2008 (nunmehr als Beschwerde vorentscheidung zu behandeln; siehe oben) wurde der angefochtene Bescheid insofern abgeändert als die unter der Kennzahl 730 angeführten Krankheitskosten von € 1.441,85 auf € 676,83 reduziert und die unter der Kennziffer 476 erfassten Aufwendungen von € 1.703,10 auf € 2.210,23 erhöht wurden. Ein Pendlerpauschale wurde der Beschwerdeführerin nicht zuerkannt. Die Begründung dazu lautete:

„Die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Unter gewissen Voraussetzungen besteht zusätzlich ein Anspruch auf das Pendlerpauschale. Eine der Voraussetzungen ist, dass man die Fahrtstrecke an mindestens elf Tagen im Monat zurücklegt. Diese Voraussetzung ist in Ihrem Fall nicht gegeben. Das Pendlerpauschale kann nicht zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag berücksichtigt werden. Weil die ärztliche Notwendigkeit einer Diät bereits in den Vorjahren bestätigt wurde, wird ein Pauschbetrag in Höhe von € 612,00 jährlich (= € 51,00 monatlich) berücksichtigt. Aufgrund einer notwendigen Diät können entweder die tatsächlichen Kosten (z.B. höhere Kosten für bestimmte Nahrungsmittel) oder der Pauschbetrag zusätzlich zum Freibetrag wegen eigener Behinderung berücksichtigt werden. Da der Pauschbetrag höher ist als die beantragten tatsächlichen Kosten (€ 132,80) wird dieser berücksichtigt. Nahrungsergänzungsmittel sind keine Kosten der Heilbehandlung und waren daher zu streichen (Enada Coenzym und Supradyn).“

Der Antrag auf Vorlage der Beschwerde an die Abgabenbehörde zweiter Instanz datiert vom 16. Januar 2009, eingelangt am 20. Januar 2009 beschränkte sich ausdrücklich darauf, das „große Pendlerpauschale“ allenfalls aliquot anzuerkennen, da nach der Rz 250 der LStRI 2002 in zeitlicher Hinsicht die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein müssten. Das Finanzamt übersehe in seiner Begründung, dass die behauptete Voraussetzung auf der Annahme beruhe, dass für den vollen Kalendermonat 20 Arbeitstage gegeben seien. Diese Annahme sei für den Fall der Beschwerdeführerin unrichtig. Sie erfülle ihre Arbeitszeit an jeweils nur zwei Tagen pro Woche, sodass sie die Fahrtstrecke zwischen A und B an 100% der tatsächlichen Arbeitstage zurücklege.

Auf die durch Krankheitskosten entstandenen außergewöhnlichen Belastungen bezieht sich der oben beschriebene Vorlageantrag nicht (Formulierung: „wegen Nichtanerkennung des Pendlerpauschale“)

In der Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2009 nannte die Beschwerdeführerin als unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung (Kennziffer 476) € 1.303,02.

Dem Ersuchen im Vorhalt vom 16. Oktober 2010 folgend legte die Beschwerdeführerin Unterlagen zu den von ihr angegebenen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen vor.

Der Einkommensteuerbescheid datiert vom 15. November 2010 wich insofern von der Abgabenerklärung ab, als Kosten der Heilbehandlung auf € 897,91 (Kennziffer 476) reduziert wurden (Übertragungsfehler, wie aus dem Akt ersichtlich, waren laut Rechenstreifen eigentlich € 857,91 gemeint). Dazu gab das Finanzamt bekannt, dass lediglich ärztlich verordnete Medikamente und Behandlungen als außergewöhnliche Belastung absetzbar seien. Die beantragten zusätzlichen Kosten seien um die Kosten für die Medikamente aus Deutschland (Heilpraktikerin) und die Kosten für Massage im Eurothermenressort E gekürzt worden.

Die Beschwerde (siehe oben) gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 datiert vom 18. Dezember 2010 eingelangt am 21. Dezember 2010 richtete sich darauf die im Zusammenhang mit der Behinderung der Beschwerdeführerin stehenden nicht regelmäßig anfallenden Kosten für Medikamente und die Lendewirbelsäulen-Ganzmassage entsprechend der ursprünglichen Abgabenerklärung in Höhe von € 1.303,02 anzuerkennen, da nach der RZ 851 der LStRL (Lohnsteuerrichtlinien 2002) als Kosten der Heilbehandlung Arzt-, Spitals- und Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren sowie Therapiekosten und Kosten für Medikamente gälten, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung ständen. Dass lediglich ärztlich verordnete Medikamente und Behandlungen als außergewöhnliche Belastung absetzbar seien, sei weder im EStG noch in den Lohnsteuerrichtlinien festgelegt, noch finde sich dies in der Judikatur. Lediglich in der RZ 902 der Lohnsteuerrichtlinien werde in der beispielhaften Aufzählung der Krankheitskosten festgestellt wird, dass Kosten für Medikamente bei Vorliegen einer ärztlichen Verschreibung jedenfalls abzugsfähig seien. Analog dem Verwaltungsgerichtshofserkenntnis 99/13/0169 vom 3. August 2004 versuche die Beschwerdeführerin, mit den mit der Behinderung in Zusammenhang stehenden in Anspruch genommenen Medikamenten und Behandlungen den durch die Behinderung beeinträchtigten Gesundheitszustand zu stabilisieren und zu erhalten.

Mit der Berufungsvorentscheidung (siehe oben) datiert vom 3. Juni 2011 wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 insofern abgeändert, als die unter der Kennziffer 476 angeführten Kosten der Heilbehandlung weiter auf € 848,85 reduziert und damit auch die anerkannten außergewöhnlichen Belastungen verringert wurden. Dazu führte das Finanzamt Folgendes aus:

„Im Erstbescheid wurden die Rechnungen von Heilpraktikerin vom 20. März 2009 in Höhe von € 255,90 und vom 20. Juli 2009 in Höhe von € 20,80 gestrichen. Bei der Bearbeitung der Berufung wurden die in der Rechnung aufgelisteten Artikel genau überprüft. Es

handelt sich um Nahrungsergänzungsmittel und somit um keine Medikamente. Die Ausgaben dafür stellen keine Krankheitskosten dar. Des Weiteren wurde festgestellt, dass Ausgaben für Ernährungsberatung im Erstbescheid anerkannt wurden. Diese Aufwendungen stellen ebenfalls keine Krankheitskosten dar. Eine Ernährungsberatung wird auch von Menschen in Anspruch genommen, die sich gesund ernähren wollen. Diese Ausgaben waren in der Berufung zu streichen. Weiters wurden im Erstbescheid die Kosten für die Massage (€ 36,00), die Cremeöl-Packung (€ 27,00) und die Fahrtkosten nach E Eurothermenressort gestrichen. In der Berufung wurden die Ausgaben für die Massage ohne Cremeöl-Packung und die Fahrtkosten anerkannt. Es ergeben sich somit abzugsfähige Krankheitskosten in Höhe von € 848,85. Ein im Erstbescheid eingeschlichener Rechenfehler wurde ebenfalls korrigiert. Die erhaltenen Kostenersätze von der Gebietskrankenkasse sind in Abzug zu bringen.“

Am 6. Juli 2011 verfasste die Beschwerdeführerin den am 8. Juli 2011 eingelangten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr als Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht nach § 264 BAO idgF. zu behandeln; siehe oben) „wegen der Aberkennung von außergewöhnlichen Belastungen“. Dabei verzichtete die Beschwerdeführerin auf weiteres Vorbringen und ersuchte darum ihr eine Frist von zwei Wochen zu gewähren, da sie noch verschiedene Unterlagen auf Richtigkeit und Vollständigkeit prüfen müsse.

Im Mängelbehebungsauftrag datiert vom 12. Juli 2011, durch Hinterlegung am Postamt zugestellt am 14. Juli 2011, wurde der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass ihr Vorlageantrag vom 8. Juli 2011 hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 insofern mangelhaft sei, als die nach § 250 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) notwendigen Inhaltserfordernisse, nämlich eine Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, eine Erklärung, welche Änderungen beantragt würden und eine Begründung fehlen würden. Als Frist zur Beseitigung dieser Mängel wurde der Beschwerdeführerin der Zeitraum bis zum 1. August 2011 eingeräumt.

Diesen Mängelbehebungsauftrag beantwortete die Beschwerdeführerin entsprechend § 86a Abs. 2 BAO iVm. § 1 Abs. 2 FOnV 2006 (FinanzOnline-Verordnung 2006, BGBl. II Nr. 97/2006: „Die automationsunterstützte Datenübertragung ist zulässig für die Funktionen, die dem jeweiligen Teilnehmer in Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zur Verfügung stehen.“; formalgesetzliche Delegation an den Gestalter der Website) am 27. Juli 2011 mit einem sonstigen Anbringen, wie auf der Website angegeben mit folgenden Worten:

„Wie im postalisch übermittelten Antrag ausgeführt wird die BVE wegen Aberkennung von außergewöhnlichen Belastungen angefochten. Die am 8. Juli 2011. unter Sonstige Anbringen und Anfragen diesbezüglich online übermittelte Eingabe enthält sowohl die Begründung als auch die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden. Die angeforderten Unterlagen werden postalisch übermittelt.“

Am 8. Juli 2011 hatte die Beschwerdeführerin als „sonstige Anbringen“ über FinanzOnline unter dem Betreff „Begründung zum Antrag auf zweite Berufungsvorentscheidung eventuell Vorlageantrag gemäß § 276 BAO vom 6. Juli 2011 zu Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2011 für 2009“ folgenden Schriftsatz übermittelt:

„Aktenkundig ist, dass ich seit 1979 an einem Postcholezystektomiesyndrom und an einer Fructose- und Lactoseintoleranz leide, was bei mir offensichtlich chronisch geworden ist. Manchmal jedoch bleibt die Ursachendiagnostik eines Postcholezystektomiesyndroms ohne Erfolg, und es bleibt eine symptomatische Therapie (z.B. diätetisches Herangehen) erforderlich (siehe <http://www.medicoconsult.de/wiki/Postcholezystektomie-syndrom/Diagnostik>). Natürlich wird eine Ernährungsberatung auch von Menschen in Anspruch genommen, die sich gesund ernähren wollen. Also ist es für diese Personengruppe weder außergewöhnlich noch zwangsläufig. In meinem Fall ist es aber nicht so, dass ich mich gesund ernähren will, sondern mich diätisch ernähren muss, wozu auch von Fall zu Fall eine evaluierende Ernährungsberatung erforderlich ist, womit für mich sowohl die Außergewöhnlichkeit als auch die Zwangsläufigkeit gegeben ist. Heilpraktikerin ist Heilpraktikerin und als solche Mitglied im Verband Deutschen Heilpraktiker e.V. (siehe <http://vdh-heilpraktiker.de/>). Ebenfalls aktenkundig ist, dass ich 2008 von Frau D. untersucht wurde und bei ihr in Behandlung war; unter Anderem sollte darüber ein Laborbefund vom 7. März 2008 in den Akten sein. Es mag schon sein, dass es sich bei den in ihrer Rechnung aufgelisteten Artikeln um Nahrungsergänzungsmittel handelt. Allerdings ist die Verschreibung und der Bezug dieser unter Anderem das Ergebnis dieses Laborbefundes, was sie diesfalls zu Medikamenten, die im Zusammenhang mit der Behinderung stehen veredelt. Unverständlich ist mir, dass zwar in Bezug auf die Massage in E und den dazugehörigen Fahrtkosten die in meinem Fall vorliegende Außergewöhnlichkeit und Zwangs-läufigkeit erkannt wurde, aber nicht für das dazu erforderliche Spezialöl. Ich beantrage daher auch € 255,90 und € 20,80 (D.), € 48 und € 12,60 (W) und € 27,00 (Massagehilfsmittel), in Summe daher € 364,30 an Kosten einer Heilbehandlung zusätzlich zum Pauschalbetrag und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt zu berücksichtigen.“

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

a) Pendlerpauschale - 2007

Im Verfahren vor der Verwaltungsbehörde hat die Beschwerdeführerin unwidersprochen vorgebracht, dass sie an von ihrem Wohnort an zwei Tagen in der Woche an ihren Arbeitsort gependelt und dazu mit der Bahn und zu Fuß in jede Fahrtrichtung 102 km zurücklegt hat. Diese Wegstrecke entspricht den nach Lage der beiden Orte den Tatsachen. Für diesen Arbeitgeber isoliert betrachtet, hat die Beschwerdeführerin an

jedem Arbeitstag im Lohnzahlungszeitraum eine Strecke von 204 km von und zum Arbeits- beziehungsweise Wohnort auf dem Arbeitsweg überwunden. Aufgrund der nur zweitägigen Anstellung je Woche wurde diese Strecke von der Beschwerdeführerin je nach der Länge des Monats jedoch nur an 8 bis 8,86 Tagen im Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt.

b) Krankheits-, Diäts- und Lebenshaltungskosten

2007:

Dafür, dass die Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes zu den Krankheitskosten in der Berufungsvorentscheidung datiert vom 19. Dezember 2008 unrichtig wären, gibt der Akteninhalt keinen Hinweis und hat auch die Beschwerdeführerin nichts Derartiges eingewendet und auch ihren Vorlageantrag vom 20. Januar 2009 ausdrücklich auf das Pendlerpauschale eingeschränkt. Es wird daher auf hinsichtlich der Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung auf die Berufungsvorentscheidung datiert vom 19. Dezember 2008 verwiesen.

2009:

Im oben erwähnten Antwortschreiben auf das Ersuchen um Ergänzung vom 16. August 2010 führte die Beschwerdeführerin zwei Listen an. Die erste mit dem Titel „Aufstellung außergewöhnliche Belastungen 2009“ benannt, zählte insgesamt Aufwendungen von € 1.663,36 wie folgt auf:

„03.03.09 F, Zusendung von Mikroorganismen wegen Darmpilz (€ 109,80), 10.03.09 G, Medikamente (€ 17,35), 04.04.09 H, Medikamente (€ 25,75), 06.04.09 F, Zusendung von Mikroorganismen wegen Darmpilz (€ 67,85), 16.04.09 F, Zusendung Medikamente (€ 97,75), Wegen Darmpilz (€ 97,75), 24.06.09 I, diverse Lebensmittel wegen "STRENGER DIÄT" (€ 15,65), 15.09.09 J, Lebensmittel weil "STRENGE DIÄT" von 07-09 Laktose, Fructose, Galle, Darm ... (€ 81,36), 01.10.09 Dr. med. K, Behandlungen vom 15.9.-22.9. (€ 190,77), 17.10.09 L, Medikamente (€ 9,50), 23.11.09 M, Lebensmittel weil "STRENGE DIÄT" von 06-11/09 (€ 153,89), 11.12.09 TT Apotheke, Medikamente (€ 3,45), 29.12.09 M, Lebensmittel weil "STRENGE DIÄT" von 11-12/09 (€ 76,12), 31.12.09 Rezeptgebühren N € 215,12, 31.12.09 O; diverse Lebensmittel wegen "strenger Diät" (€ 212,30), 31.12.09 P, Lebensmittel wegen "STRENGER DIÄT" (€ 204,85), 31.12.09 Q, spezielle Lebensmittel Wegen "STRENGER DIÄT" (€ 181,85).“

Die zweite Aufstellung trug die Überschrift „Außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung 2009“ und fasste Aufwendungen der Beschwerdeführerin in Höhe von € 1.303,02 zusammen:

„15.01.2009 R; Ordination für LWS und Nahrungsmittelallergie (€ 67,00), 15.01.2009 Fahrkosten 37 km x 0,42 (€ 15,54), 20.03.2009 Heilpraktikerin, S, Zusendung Medikamente für Galle und LWS (€ 255,90), 09.04.2009 Dr. T, U, 6 x Ordination Blockierung der HWS+LWS (€ 170,00), 29.06.2009 Dr. V, Zusendung Medikamente (€ 83,00), 14.07.2009 S. W; Ernährungsnachberatung (€ 48,00), Fahrkosten 15 km x 0,42 und retour, 30 km x 0,42 (€ 12,60), 20.07.2009 Heilpraktikerin, S, Zusendung Medikamente für Galle und LWS (€ 20,80), 02.09.2009 X, 4 x Physiotherapeutische Bewegungsbehandlung + Heilmassage, abzüglich GKRK-Ersatz (€ 200,00 abzüglich GKRK € 100,64) (€ 99,36), 01.09.2009 Dr. Y; eingehende Untersuchung Nieren, Gallenblase, Leber ... (€ 190,00), 01.09.2009 Fahrtkosten 71 km x 0,42 und retour = 142 km x 0,42 (€ 59,64), 23.09.2009 Dr. Z; Ordination (€ 25,00), 23.09.2009 Fahrtkosten 142 km x 0,42 (€ 59,64), 26.10.2009 Dr. T, U, Ordination Blockierung der HWS+LWS (€ 60,00), 18.12.2009 AA, Ganzmassage LWS (€ 63,00), 18.12.2009 Fahrtkosten 37 km x 0,42 (€ 15,54), 28.12.2009 Dr. T, U Ordination Blockierung der HWS+LWS (€ 58,00).“

Auf einem weiteren Blatt gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass sie im Jahr 2009 folgenden Geldersatz erhalten habe:

„12.06.08 Dr. T € 138,00 Rückzahlung 21.03.09 € 42,98 (schon abgezogen), 28.12.08 Dr. T € 58,00 Rückzahlung 20.05.09 € 19,97 (leider vergessen, daher € 38,03), 15.01.09 R € 67,00 und am 09.04.09 Dr. T € 170,00 Rückzahlung 20.09.09 € 69,90 (leider vergessen, daher € 167,10), 02.09.09 X € 200,00 Rückzahlung € 100,64 (schon abgezogen).“

Dazu waren für einige der Aufwendungen detaillierte Rechnungen beziehungsweise Honorarbestätigungen beigelegt.

Da auch das Finanzamt keinerlei Bedenken gegen die Höhe und die tatsächliche Kostentragung der oben genannten Aufwendungen hegt und der Akteninhalt gleiches nahelegt, ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die genannten Aufwendungen im Jahr 2009 tatsächlich getragen hat.

Wie aus der Arbeitnehmerinnenerklärung und dem Vorbringen des Finanzamtes hervorgeht, hat die Beschwerdeführerin den Pauschbetrag für Diätverpflegung gemäß der aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erlassenen der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BBG. Nr. 303/1996; § 2 Abs. 1) aufgrund ihres Krankheitsbildes geltend gemacht.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

a) Pendlerpauschale - 2007

Zur Rechtsfrage, ob nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in den für 2007 geltenden Fassungen BGBl. I Nr. 100/2006 und BGBl. I Nr. 24/2007 (Änderungen in der Höhe des

Pendlerpauschale) ein aliquotes Pendlerpauschale bei Teilzeitbeschäftigung Zurücklegen der gesamten Fahrstrecke an allen tatsächlichen Arbeitstagen, auch wenn diese unter zehn pro Lohnzahlungszeitraum liegen, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23. Oktober 2013 (2010/13/0134) Folgendes festgehalten:

„1. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in den für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassungen vor der Novelle BGBl. I Nr. 53/2013 gehörten zu den Werbungskosten u.a.

,6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km (...) Euro jährlich 40 km bis 60 km (...) Euro jährlich über 60 km (...) Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km (...) Euro jährlich 20 km bis 40 km (...) Euro jährlich 40 km bis 60 km (...) Euro jährlich über 60 km (...) Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.‘

§ 77 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 lautet:

„§ 77. (1) Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat.“

Im vorliegenden Fall ist nicht strittig, dass die Mitbeteiligte durchgehend beschäftigt war. Lohnzahlungszeitraum war daher der Kalendermonat. Strittig ist, ob ein Arbeitnehmer eine Fahrtstrecke im Kalendermonat „überwiegend zurücklegt“, wenn dies nur einmal pro Woche geschieht und dies auf den geringen Umfang der Beschäftigung zurückzuführen ist.

2. Die Erwägungen der belangten Behörde gehen zu dieser im vorliegenden Fall noch anzuwendenden Rechtslage davon aus, dass der in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 erwähnte Verkehrsabsatzbetrag bei der Mitbeteiligten - anders als dies bei bloß innerstädtischem Verkehr in der Regel der Fall sei - nicht ausreiche, um die Kosten ihrer Fahrten zur Arbeitsstätte abzudecken. Die Berücksichtigung solcher Kosten entspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip und sei „grundsätzlich in bestimmtem Umfang geboten“.

Vier Auslegungen des Gesetzes scheinen der belangten Behörde im Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Streitfrage denkbar: Erstens ließe sich die Ansicht vertreten, die Fahrtstrecke müsse - abgesehen von den im Gesetz erwähnten Feiertagen sowie Zeiträumen eines Krankenstandes oder Urlaubs - an der überwiegenden Zahl von Kalendertagen des Monats zurückgelegt werden, womit auch Samstage und Sonntage in die Prüfung des Überwiegens einzubeziehen wären und ein Anspruch auf den Pauschbetrag meist nur bestünde, wenn an 16 oder mehr Tagen im Monat (bei gleichmäßiger Verteilung: an vier oder mehr Tagen in der Woche) gependelt werde. Diese Auffassung werde in Lehre und Spruchpraxis nicht vertreten. Nach einer zweiten, vorherrschenden Auffassung sei von einer Fünftagewoche und demnach 20 Arbeitstagen im Monat auszugehen, sodass der Pauschbetrag zustehe, wenn an 11 oder mehr Tagen im Monat (bei gleichmäßiger Verteilung: drei oder mehr Tagen in der Woche) gependelt werde. Die belangte Behörde habe in einer Entscheidung vom 27. April 2007, RV/0221-W/07, eine davon abweichende dritte Auffassung vertreten, nach der es auf das jeweilige Arbeitsverhältnis ankomme. Bei einer Arbeitswoche von nur zwei Tagen oder - wie im vorliegenden Fall - nur einem Tag reiche es für das im Gesetz verlangte Überwiegen (zu ergänzen: und den Zuspruch des vollen Pauschbetrages) nach dieser Auffassung aus, wenn an den Tagen, die dem Arbeitsvertrag zufolge Arbeitstage seien, überwiegend gependelt werde. Schließlich sei einer vierten, von der Mitbeteiligten vertretenen Auffassung zufolge zwar von den tatsächlichen Arbeitstagen in dem betreffenden Arbeitsverhältnis auszugehen, dabei aber eine Aliquotierung vorzunehmen, die bei überwiegendem Pendeln in einem nur einen Arbeitstag pro Woche umfassenden Beschäftigungsverhältnis nur zum Zuspruch eines Fünftels des Pauschbetrages führe.

Keine dieser Auslegungen, so die belangte Behörde, sei dem Wortlaut nach zwingend. Zu bedenken sei aber, dass Teilzeitbeschäftigungen in den letzten zwanzig Jahren deutlich zugenommen hätten und die von der herrschenden Auffassung vertretene Auslegung übertragen auf frühere Fassungen des § 77 EStG 1988 - wie die belangte Behörde näher darlegte - zu unsachlichen Differenzierungen geführt hätte. Durch das Abstellen auf

den Lohnzahlungszeitraum habe der Gesetzgeber nur zum Ausdruck gebracht, dass die Verhältnisse in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen und nicht die im gesamten Veranlagungsjahr maßgebend seien. Verwaltungspraxis und herrschende Meinung stellten beim Wechselschichtdienst auf die Schichttage ab, und zu § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 habe der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 24. September 2008, 2006/15/0001, VwSlg 8365/F, ausgeführt, "überwiegend" bedeute hier, dass an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzeitraum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sein müsse. Diese zu einem Fall mit Vollzeitbeschäftigung getroffene Aussage sei nach Ansicht der belangten Behörde auf Teilzeitarbeitsverhältnisse übertragbar. Der belangten Behörde erscheine es auch inkonsequent, die ,tatsächlichen Arbeitstage bei einer Fünftagewoche' für maßgebend zu halten, aber nicht auch bei einer Zwei- oder Dreitagewoche auf die tatsächlich zu leistenden Arbeitstage abzustellen. Dem Gesetzgeber sei nicht zu unterstellen, er habe geringfügig Beschäftigte ,vom Pendlerpauschale gänzlich ausschließen' wollen, was im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz auch verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen würde.

Außendiensttage bei Außendienstmitarbeitern oder Telearbeitstage bei Telearbeitnehmern seien auch Arbeitstage und daher bei einer arbeitstagsbezogenen Interpretation in die Überwiegensprüfung einzubeziehen, wobei der Aufwand für den Arbeitsweg bei einem Außendienstmitarbeiter, der nur an einem Tag in der Woche Innendienst versehe, dem eines Arbeitnehmers vergleichbar sei, der wie die Mitbeteiligte nur an einem einzigen Arbeitstag in der Woche pendle. Dazu könne aber die Ansicht vertreten werden, dass die unterschiedliche Behandlung dem Gesetz entspreche. Im Gegensatz zu einem Teilzeitarbeitnehmer stehe es dem Vollzeitarbeitnehmer zumeist frei, auch an Außendienst- oder Telearbeitstagen ,seinen Arbeitgeber aus beruflichen Gründen aufzusuchen und so eine überwiegende Pendelbewegung im Lohnzahlungszeitraum herbeizuführen'.

Ausgehend davon, dass die Voraussetzung der "überwiegenden" Zurücklegung der Fahrtstrecke im Fall der Mitbeteiligten erfüllt sei, weil diese an ihrem einen Arbeitstag pro Woche stets pendle, erachtete die belangte Behörde jedoch - im Sinne der von ihr erwähnten vierten Auslegungsmöglichkeit - eine Aliquotierung des Pauschbetrages als geboten, weil ,dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden' könne, er habe für eine Teilzeitbeschäftigung wie die der Mitbeteiligten ,dieselbe pauschale Abgeltung' vorsehen wollen. Der Pauschbetrag orientiere sich auch an budgetären Möglichkeiten und laufe, wie die belangte Behörde näher darlegte, auf einen ,versteckten Selbstbehalt für Pendler' hinaus, weshalb es ,nicht den Intentionen des Gesetzgebers' entspräche, den Betrag in einer die tatsächlichen Kosten übersteigenden Höhe zu gewähren. Dies wäre ,bei vereinbarten drei oder vier Arbeitstagen in der Woche' (gemeint: bei drei- oder viermaligem Pendeln pro Woche) noch nicht der Fall, weil hier die Kosten infolge Verwendung von Zeitkarten im öffentlichen Verkehr und aus anderen Gründen auch im Individualverkehr die Abgeltung durch Verkehrsabsatzbetrag und Pendlerpauschale noch

in der Regel übersteigen würden. Bei einem Pendeln an nur zwei Tagen oder einem Tag pro Woche ergäbe sich aber eine deutliche Umkehrung dieses Verhältnisses.

Das Gesetz weise hier eine planwidrige Lücke auf, indem ihm ‚eine typische Vollzeitbeschäftigung im Rahmen einer 5-Tage-Woche zugrunde‘ liege, es aber an Vorschriften über eine Aliquotierung für den Fall einer davon abweichenden Arbeitszeitverteilung fehle. Bei ‚vereinbarten drei oder vier Arbeitstagen in der Woche‘ (gemeint: bei drei- oder viermaligem Pendeln pro Woche) bestehe aus den schon dargelegten Gründen ‚kein Anlass für eine Aliquotierung‘, während dies ‚bei einer geringeren Anzahl der Arbeitstage‘ (gemeint: bei seltenerem Pendeln) anders sei. Gehe man davon aus, dass der Gesetzgeber ‚im Rahmen der Pauschalbetrachtung den Minderaufwand nicht als unerheblich angesehen‘ habe, so bedürfe es daher der Lückenfüllung durch Aliquotierung.

2. Mit dem hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2007/15/0147, wurde der von der belangten Behörde erwähnte Bescheid vom 27. April 2007, RV/0221-W/07 (vgl. dazu Fröhlich, UFS 2008, 91 und 94; der dort dargestellte Fall ist freilich der eines anderen Bescheides), auf Grund der dagegen erhobenen Amtsbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der Verwaltungsgerichtshof hob diesen Bescheid nicht auf, weil für das Pendeln im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses mit (offenbar) nur zwei Arbeitstagen pro Woche der volle statt eines aliquotierten Pauschbetrages gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 gewährt worden war. Er verneinte das Vorliegen eines ‚überwiegenden‘ Pendelns zu der im Rahmen eines solchen Beschäftigungsverhältnisses (über das auch keine ausreichenden Feststellungen vorlagen) aufgesuchten, vom Wohnort etwa 125 km entfernten Arbeitsstätte. Der Arbeitnehmer stand noch in einem zweiten Dienstverhältnis, in dessen Rahmen er an jeweils drei anderen Tagen der Woche zu einer vom Wohnort etwa 25 km entfernten Arbeitsstätte pendelte und unstrittig Anspruch auf den dieser Entfernung entsprechenden Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 hatte. Für die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes war der Gesichtspunkt, dass mehrere Dienstverhältnisse und in Summe fünf Arbeitstage pro Woche vorlagen, nicht ausschlaggebend. In dem Erkenntnis wurde ausgeführt, ein Fall, in dem im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses mit nur zwei Arbeitstagen pro Woche an jedem Arbeitstag gependelt werde, sei aus gleichheitsrechtlichen Gründen nicht anders zu beurteilen als ein Fall, in dem bei fünf Arbeitstagen pro Woche nur an zwei Tagen die Arbeitsstätte aufgesucht werde. Der Bescheid war dem Erkenntnis zufolge rechtswidrig, weil die belangte Behörde für Wegstrecken, die ‚nur an zwei Kalendertagen in der Woche und somit nicht überwiegend im Kalendermonat zurückgelegt‘ worden waren, einen Pauschbetrag gewährt hatte.

3. Wollte man versuchen, ein gleichheitswidriges Ergebnis auf dem Boden der hier noch anzuwendenden Rechtslage im Sinne der von der belangten Behörde behaupteten vierten Auslegungsmöglichkeit durch die Gewährung nur eines Bruchteils des im Gesetz normierten Pauschbetrages zu vermeiden, so müsste von der im Erkenntnis vom 31. März 2011 vertretenen Rechtsansicht daher abgegangen werden (vgl. in diesem Sinn auch

Kühbacher in ÖStZ 2011, 382, der für den vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall einer Kumulierung von Teilzeitbeschäftigungen zu einer anderen Lösung kommt). Dazu besteht schon aus den in dem Erkenntnis vom 31. März 2011 dargelegten Gründen kein Anlass, weil die Gewährung aliquotierter Pauschbeträge bei nicht überwiegendem Pendeln im Rahmen einer Vollzeitbeschäftigung nach der hier noch maßgeblichen Regelung, die kein Pendlerpauschale ohne ‚überwiegendes‘ Pendeln kannte, nicht möglich war. Das Ergebnis wäre - anders als nach der Neugestaltung der Regelung durch die Novelle BGBl. I Nr. 53/2013, die die Gewährung von Teilen des Pauschbetrages nicht nur für Teilzeitbeschäftigte vorsieht - eine Ungleichbehandlung der nach dem Erkenntnis vom 31. März 2011 zu vermeidenden Art. Der angefochtene Bescheid war schon deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“

Zusammengefasst betrachtet kommt der Verwaltungsgerichtshof daher zu der im Beschwerdejahr 2007 bei der Beschwerdeführerin anzuwendenden Rechtslage (siehe oben) zur Ansicht, dass das Gewähren aliquotierter Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht möglich gewesen ist.

Diese Ansicht wird in diesem Erkenntnis geteilt und war daher der Beschwerdeführerin für Einkommensteuer 2007 kein Pendlerpauschale im Sinne § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zuzuerkennen und dieser Beschwerdepunkt, wie im Urteilstenor ausgedrückt, abzuweisen.

b) Krankheits-, Diäts- und Lebenshaltungskosten

2007:

Wie schon bei der Sachverhaltsfeststellung kann hier auf die von der Beschwerdeführerin nicht bekämpfte Ansicht des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung zu behandelnden Berufungsvorentscheidung datiert vom 19. Dezember 2008 verwiesen werden und waren daher die als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes in gleicher Höhe mit € 676,83 (Summe € 0,00), der Freibetrag für eigene Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 mit € 243,00, der Pauschbetrag für Diätverpflegung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung mit € 612,00 und die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung mit € 2.210,23 zu bemessen und der beschwerdegegenständliche Einkommensteuerbescheid 2007 wie im Urteilstenor genannt abzuändern.

2009:

Außergewöhnliche Belastungen regelt der Gesetzgeber im dritten Teil (Tarif) des EStG 1988 in den §§ 34 und 35. Damit ist klargestellt, dass die da getroffenen Anordnungen nichts unmittelbar mit der persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht zu tun haben auch Aufwendungen, welche bei den im zweiten Teil geregelten Einkunftsarten ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt werden, wie etwa die im § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, können als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen, wenn sie Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllen.

Nach § 34 Abs. 1 Z 1³ EStG 1988 sind Aufwendungen, welche weder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, als außergewöhnliche Belastung zu behandeln, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Näher erläutert der Gesetzgeber in § 34 Abs. 2 EStG 1988, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig ist nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung, wenn sich ihr der Steuerpflichtige aus tatsächlichen rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch berücksichtigt, dass in § 34 Abs. 4 gestaffelt nach Einkommen und Familienstand pauschale Selbstbehalte von sechs bis 12% des Einkommens festgelegt werden.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 (in der für das Berufungsjahr 2009 geltenden Fassung BGBl. I 59/2001) enthält eine abschließende Aufzählung, welche außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifes zu berücksichtigen sind (Katastrophenschäden, Berufsausbildung, erhöhte Kinderbeihilfe, Verweis auf § 35) und eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, welche auch erlaubt, festzulegen, welche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Im § 35 EStG 1988 wird unter Anderem (Absätze 1 bis 3 leg. cit.) festgelegt, dass durch eigene körperliche oder geistige Behinderung ein Freibetrag (geregelt je nach der Höhe der durch amtliche Bescheinigung festgestellten Behinderung) zusteht, sofern keine Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage bezogen wird

Nach § 34 Abs. 5 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt) geltend gemacht werden.

Von der im § 35 Abs. 7 EStG 1988 eingeräumten Möglichkeit mit Verordnung Durchschnittsätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, hat der Finanzminister mit der „Verordnung außergewöhnliche Belastung“ (BGBl 303/1996) Gebrauch gemacht.

Darin wird unter anderem im § 2 Abs. 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ein Pauschbetrag von € 51,00 monatlich für Gallen, Leber- oder Nierenkrankheit festgelegt, welcher ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten zusteht. Der Pauschbetrag für Magenkrankheit oder andere innere Krankheiten beträgt jedoch nur € 42,00.

In der gleichen Verordnung wird in § 4 festgelegt, dass zusätzlich (zu den Pauschbeträgen nach § 35 Abs. 3 EStG 1988) die nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

Die Beschwerdeführerin hat, wie oben aufgezählt, ärztliche Behandlungskosten, die Aufwendungen für die Fahrten zu diesen Behandlungen, Rezeptgebühren, Kosten für Medikamente, welche von der Krankenkasse nicht ersetzt werden und von Lebensmitteln, welche sie in Bio- und Reformläden erworben hat, als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Nach allgemeiner Auffassung der Lehre und der ständigen Judikatur, zählen Krankheitskosten zu jenen Kosten, welche, wenn sie den Steuerpflichtigen selbst betreffen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig sind (vergleiche für viele Baldauf in Jakom, EStG⁷, § 34 und die dort zitierten Fundstellen). Dazu zählen alle Aufwendungen, die mit der Heilbehandlung beziehungsweise mit der Krankenbetreuung typischerweise verbunden sind und wohl auch jene Aufwendungen, welche es ermöglichen, das Ertragen einer Krankheit erträglich zu machen (siehe UFS 18.0.09, RV/1317-L/07).

Nicht zu den Krankheitskosten, welche als außergewöhnlich also zwangsläufig im tatsächlichen Sinn angesehen werden, zählen Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit ohne konkreten Zusammenhang mit einer bestehenden Erkrankung, wie Nahrungsergänzungs- und Stärkungsmittel oder Aufwendungen mit nur mittelbarem Zusammenhang mit der Erkrankung, auch wenn sie positiv auf den Krankheitsverlauf auswirken können (vergleiche VwGH 26.04.2004, 2001/15/0109 – Besuch eines Waldorfschulkindergartens und einer Waldorfschule zur Vermeidung von Allergien).

Versucht man nun die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen in den oben dargestellten Kategorien einzuordnen, fällt dies am leichtesten, wenn man die von der Beschwerdeführerin beantragten Aufwendungen danach trennt, ob sie von der Beschwerdeführerin als im Zusammenhang mit der Behinderung oder als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt beschrieben wurden.

Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen mit Selbstbehalt (also ohne Zusammenhang mit der Behinderung) liegen in ihrer Summe, wie schon vom Finanzamt richtig dargestellt, jedenfalls deutlich unter dem von der Beschwerdeführerin im Jahr gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu tragenden Selbstbehalt.

Dies gilt umso mehr, weil die Beschwerdeführerin den Pauschbetrag für Gallendiät nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht hat (gesamt € 612,00, („[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. [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.“).

Gleichzeitig können nicht nochmals die tatsächlichen Kosten der Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung beantragt werden (nur wahlweise tatsächliche Kosten oder Pauschbetrag). Insofern verringern sich die von der Beschwerdeführerin beantragten Summen für außergewöhnliche Belastungen ohne Zusammenhang mit der Behinderung sogar noch auf € 737,34. Somit bleiben diese außergewöhnlichen Belastungen jedenfalls unter dem Selbstbehalt und ohne Auswirkung auf die Höhe der von der Beschwerdeführerin zu entrichtenden Einkommensteuer 2009.

Weiter steht der Beschwerdeführerin aufgrund ihres Antrages auch der Pauschbetrag für die eigene Behinderung von erklärten 50% gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 in Höhe von € 243,00 zu.

Darüber hinaus können von den von der Beschwerdeführerin genannten Aufwendungen ohne Selbstbehalt nach § 4 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen nur Heilbehandlungen (da von der Beschwerdeführerin keine Aufwendungen für Hilfsmittel wie Rollstuhl, Hörgerät oder Blindenhilfsmittel genannt werden) zusätzlich zum im letzten Absatz genannten Pauschbetrag als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht werden.

Betrachtet man diese Positionen einzeln so trifft diese Qualifikation als Heilbehandlung jedenfalls auf die Besuche bei Ärzten und Psychotherapeuten samt Fahrtkosten und da die Beschwerdeführerin an Erkrankungen der Hals- und Lendenwirbelsäule leidet, wie vom Finanzamt richtig erkannt, auch auf die Heilmassage (samt der dazugehörigen Hilfsmittel wie Massageöl) zu und war insofern der angefochtene Bescheid abzuändern.

Näher zu untersuchen bleiben daher die von einer in Deutschland zugelassenen Heilpraktikerin verschriebenen Medikamente sowie Nahrungsergänzungsmittel sowie die Ernährungsberatung.

Kosten für Konsultationen bei der Heilpraktikerin sind im Berufszeitraum nicht angefallen. Wie das Finanzamt richtig festgestellt hat, wurden von der Heilpraktikerin 2009 bloß Nahrungsergänzungsmittel an die Beschwerdeführerin übersandt.

Zwar können Nahrungsergänzungsmittel wie auch alternative Behandlungsmethoden, wenn deren ärztliche Verordnung nachgewiesen wird (vergleiche Doralt, EStG¹⁶, § 34), auch als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 einzuordnen sein

Aufwendungen für alternative Behandlungstherapien bei Heilpraktikern sind allerdings - nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn die medizinische Notwendigkeit mittels einer vor der Behandlung erstellten ärztliche Verordnung nachgewiesen wird (siehe dazu Doralt, aaO. sowie die dort angeführte Judikatur).

Alternative Heilmethoden sind - neben dem Vorliegen der sonstigen Merkmale von außergewöhnlichen Belastungen - dann als Heilbehandlungen iSd. § 4 der Verordnung des Bundesministers für außergewöhnliche Belastungen absetzbar, wenn ihre medizinische Notwendigkeit nachgewiesen wird. Dies erfordert keinen wissenschaftlich gesicherten Nachweis, wohl aber, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung, d.h. jedenfalls in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Zahl von Fällen, verwiesen werden kann, dass also der Erfolg typischerweise erzielt wird und sich nicht nur auf eine bloß subjektive Besserung der Beschwerden beschränkt (UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06).

Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung obliegt in erster Linie der Partei (VwGH vom 25.4.2002, 2000/15/0139).

Im vorliegenden Fall wurden die durch die Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit weder durch ärztliche Verordnungen nachgewiesen noch Kostenersätze durch die Krankenkasse für die Nahrungsergänzungsmittel gewährt. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf der konkreten Krankheit positiv auswirken können, nicht davon erfasst (vgl. VwGH 23.6.1996, 95/15/0018).

Die Zusendung von Nahrungsergänzungsmittel durch Heilpraktikerin kann daher nicht bei den Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen eingeordnet werden und bleibt insofern der angefochtene Bescheid unverändert.

Die gleichen Überlegungen gelten für die von der Beschwerdeführerin in Anspruch genommenen Ernährungsberatung. Zwar ist es richtig, dass bei fortlaufender Diät eine Ernährungsberatung zur Kontrolle und Anpassung der Diät sinnvoll ist, doch hat die Beschwerdeführerin weder dazu die Dienste eines Arztes oder gar des Arztes, welcher die Notwendigkeit der Diät festgestellt hat, in Anspruch genommen, noch eine ärztliche Verordnung vorgelegt, gerade diese oder diese Art von Ernährungsberatung in Anspruch zu nehmen.

Es kann daher auf die oben geschilderten Überlegungen verwiesen werden und war auch die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Ernährungsberatung nicht als Heilbehandlung im Sinne des § 4 Verordnung außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 in diesem Punkt wie in der Berufungsvorentscheidung datiert vom 3. Juni 2011 abzuändern.

Insgesamt sind daher als zusätzliche Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 Verordnung außergewöhnliche Belastungen € 875,85 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 anzuerkennen.

Zulässigkeit einer Revision

Wie oben dargestellt, existiert zu allen aufgeworfenen Rechtsfragen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, die jeweils genannt oder gar wörtlich zitiert wurde und welcher in diesem Erkenntnis gefolgt wird.