



GZ. RV/4085-W/09,  
GZ. RV/4086-W/09,  
GZ. RV/4087-W/09,  
GZ. RV/4088-W/09,  
GZ. RV/4089-W/09

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

a) Die Bw. weist seit 2004 eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50% auf. Diese resultiert aus einer "seronegativen Spondylarthropathie HLA B27 positiv unter Mitberücksichtigung der unspezifischen Colitis, Uveitis und reaktiven Depression" (Behinderung 50%) und aus degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule (Behinderung 20%), wobei letzteres Leiden "von zu geringer funktioneller Relevanz ist, um das Grundleiden zu erhöhen", sodass die Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit 50% beträgt (siehe dazu die ärztlichen Sachverständigengutachten (Bestätigungen) des Bundessozialamtes, Landesstelle Niederösterreich, vom 18. Februar 2009 und vom 4. Mai 2009 (S 7/2007 und S 11/2008 Einkommensteuerakt, im Folgenden kurz: E-Akt), die Kopie des Behindertenausweises der Bw. (S 7/2008 E-Akt) und die von der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 5. Dezember 2009 vorgelegte Aufstellung des Bundessozialamtes (S 13 UFS-Akt)).

Weiters befindet sich auf S 31/2008 E-Akt ein von der Pensionsversicherungsanstalt, Rehabilitationszentrum A, verfasster, mit 10. November 2008 datierter "vorläufiger ärztlicher Entlassungsbericht" über einen dortigen Aufenthalt der Bw. vom 22. Oktober bis zum 11. November 2008, der folgende Diagnosen anführt: HLAB-27 positive, seronegative Spondylarthropathie; chronische Colitis ohne wesentliche Aktivitätszeichen; rezidivierende Uveitis; inzipiente Osteoporose; Dorsolumbalgie; degenerative Wirbelsäulenveränderungen; Hypercholesterinämie; Histaminintoleranz.

Auf S 32/2008 E-Akt befindet sich ein von Dr. B, Fachärztin für Psychiatrie und Neurologie, am 11. Dezember 2008 verfasster Befundbericht betreffend die Bw., der folgenden Wortlaut aufweist:

*"Betreff: Befundbericht [...]"*

*[Die Bw.] wird von mir seit April 04 aufgrund rez. mittelschwerer depressiver Episoden fachärztlich betreut und begleitet. Zusätzlich besucht sie eine Einzelpsychotherapie.*

*Diese rez. mittelschweren depressiven Episoden stehen in direktem Zusammenhang mit der seit vielen Jahren bestehenden HLA B27 pos. serumnegativen Spondarthropathie, welche eine Dauermedikation notwendig macht, zuletzt auch eine langwierige Cortisonbehandlung. Diese verstärkt die bereits bestehenden depressiven Symptome noch beträchtlich. Insgesamt zeigt ihre körperliche Grunderkrankung eine deutliche Progredienz*

*(siehe internistische Befunde), sodass die Pat., die ja viele Jahre hindurch ihrem Beruf nachging, bereits vor Monaten in den Krankenstand treten musste. Trotz körperlicher Schonung, Rehabilitationsmaßnahmen und medikamentöser Anpassung schreiten die körperlichen Symptome voran und dies spiegelt sich auch im psychischen Zustandsbild wider.*

*Diagnose: rez. mittelschwere depressive Episoden, gegenwärtig depressives Zustandsbild*

*[...]"*

S 33/2008 E-Akt enthält einen Arztbrief des Dr. C, Facharzt für Innere Medizin, Rheumatologe, vom 1. Juli 2008, der auszugsweise folgenden Wortlaut aufweist:

*"[...]*

*Seit 1998 besteht bei der [Bw.] eine seronegative Spondylarthropathie HLA B27 pos. mit rezidivierender Uveitis. Anschließend an eine Kreuzbandplastik OP - linkes Kniegelenk - kam es zu einer Verschlechterung der Colitis.*

*VE: TE, Curettage 98, keine Allergie bekannt, Nahrungsmittelunverträglichkeit, Histaminintoleranz, kein Nikotin- und Alkoholabusus.*

*Klinik:*

*In letzter Zeit immer wieder Schmerzen im Bereich der Fingergrundgelenke beidseits, sowie der Knie- und Sprunggelenke beidseits. Fallweise Lumbalgie.*

*[...]*

*Coloskopie: Mäßiggradige chronische Colitis ohne wesentliche Aktivitätszeichen [...]*

*Zusammenfassung:*

*Bei der [Bw.] stehen dzt. die Colitisprobleme im Vordergrund. Zur weiteren Abklärung wurde die [Bw.] an die Gastroenterologie des KH Rudolfstiftung [...] überwiesen. [...]*

*Dg.: chronische Colitis    HLA B27 positiv*

*Polyarthralgien*

*Stat. p. rezid. Uveitis*

*[...]*

*Weitere Therapieempfehlung: Gastroenterologie KH Rudolfstiftung.*

*[...]"*

b) Am 19. Mai 2005 langte die Erklärung der Bw. zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 beim Finanzamt ein. In dieser beantragte die Bw. an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt unter der Kennzahl 730 (Krankheitskosten) einen Betrag von 2.110,96 € und unter der Kennzahl 734 (Kurkosten) einen Betrag von 542,49 €. Der Bezug habende Einkommensteuerbescheid vom 15. Juni 2005 erging erklärungskgemäß.

Am 2. Februar 2006 langte die Erklärung der Bw. zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 beim Finanzamt ein. In dieser machte die Bw. an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt unter der Kennzahl 730 (Krankheitskosten) einen Betrag von 2.220,99 € geltend. Im Bezug habenden Einkommensteuerbescheid vom 14. März 2006 wurden diese Aufwendungen wiederum erklärungsgemäß anerkannt.

Am 23. Februar 2007 langte die Erklärung der Bw. zur Arbeitnehmerveranlagung für 2006 bei der Abgabenbehörde I. Instanz ein. Die darin als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt unter der Kennzahl 730 beantragten Krankheitskosten von 4.027,89 € wurden vom Finanzamt am 8. Mai 2007 bescheidmäßig anerkannt.

Am 29. Jänner 2008 langte die Arbeitnehmerveranlagungserklärung der Bw. für 2007 beim Finanzamt ein. In dieser machte die Bw. an Krankheitskosten (Kennzahl 730) einen Betrag von 3.511,92 € geltend, der am 30. Jänner 2008 bescheidmäßig anerkannt wurde.

c) Am 24. Februar 2009 langte ein Schreiben der Bw. beim Finanzamt ein, das folgenden Wortlaut aufweist:

*"Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens*

*Gemäß § 303 Bundesabgabenordnung ersuche ich um die Wiederaufnahme des folgenden Verfahrens:*

*Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2004 bis 2007.*

*Als Begründung verweise ich auf beiliegende Bestätigung des Bundessozialamtes betreffend die rückwirkende Feststellung des Grades meiner Behinderung mit 50% bzw. des beiliegenden Behindertenpasses."*

Diesem Schreiben waren Aufstellungen der Bw. beigegeben, mit denen sie für die Jahre 2004 bis 2007 zusätzliche Krankheitskosten (als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt) geltend machte (S 7/2004, S 7/2005, S 7/2006, S 15/2007 E-Akt):

*- Aufstellung 2004:*

Behandlung Massageinstitut D:			435,00 €
Fahrtkosten E-F-E:	30 x 5 km	150 km x 0,36	54,00 €

Kuraufenthalt G (25. Mai bis 15. Juni 2004):			
Kurkosten Selbstbehalt:		666,75 €	
Haushaltersparnis:	21 x 5,23	-109,83 €	556,92 €
Kilometer E-G-E:	764 km x 0,36		275,04 €

Honorare Dr. H – Psychologin:		1.120,00 €	
abzüglich Ersatz GKK:		-308,00 €	812,00 €
14 Fahrten E-I-E:	100 x 14	1.400 km x 0,36	504,00 €

Honorare Dr. B – Neurologin:		80,00 €	
abzüglich Ersatz GKK:		-44,00 €	36,00 €
Zwei Fahrten E-I-E:	100 x 2	200 km x 0,36	72,00 €
<i>Gesamt:</i>			<i>2.744,96 €</i>

*- Aufstellung 2005:*

Medikamentenkosten:			246,80 €
Kosten Heilbehandlung:			
Behandlung Kuranstalt J:			73,50 €
Fahrtkosten E-J retour:	5 x 80	400 km x 0,36	144,00 €
Behandlung Massageinstitut D:			833,00 €
Fahrtkosten E-F-E:	49 x 5	245 km x 0,36	88,20 €

Honorare Dr. H – Psychologin:		720,00 €	
abzüglich Ersatz GKK:		-198,00 €	522,00 €
Neun Fahrten E-I-E:	100 x 9	900 km x 0,36	324,00 €

Honorare Dr. B – Neurologin:		40,00 €	
------------------------------	--	---------	--

abzüglich Ersatz GKK:		-11,00 €	29,00 €
Eine Fahrt E-I-E:	100 x 1	100 km x 0,36	36,00 €
<i>Gesamt:</i>			<i>2.296,50 €</i>

*- Aufstellung 2006:*

Medikamentenkosten:			741,01 €
Kosten Heilbehandlung:			
Behandlung Kuranstalt J:			249,90 €
Fahrtkosten E-J retour:	17 x 80 km	1.360 km x 0,38	516,80 €
Behandlung Massageinstitut D:			775,00 €
Fahrtkosten E-F-E:	50 x 5 km	250 km x 0,38	95,00 €
Kosten Akupunkturpflaster:			293,18 €

Honorare Dr. K – Rheumatologe:			175,00 €
--------------------------------	--	--	----------

Honorare Dr. B – Neurologin:		160,00 €	
abzüglich Ersatz GKK:		-44,00 €	116,00 €

Honorare Dr. L – Osteopath:			312,00 €
-----------------------------	--	--	----------

Honorare Dr. H – Psychologin:		1.040,00 €	
abzüglich Ersatz GKK:		-286,00 €	754,00 €
<i>Gesamt:</i>			<i>4.027,89 €</i>

*- Aufstellung 2007:*

Medikamentenkosten:			479,39 €
Kosten Heilbehandlung:			
Behandlung Kuranstalt J:			123,20 €
Fahrtkosten E-J retour:	15 x 80 km	1.200 km x 0,38	456,00 €
Behandlung Massageinstitut D:			825,00 €
Fahrtkosten E-F-E:	50 x 5 km	250 km x 0,38	95,00 €
Kosten Akupunkturpflaster:			518,12 €
Selbstbehalt Kniestütze (Strumpf):			25,60 €

Honorare Dr. M – Orthopäde:		160,00 €	
abzüglich Ersatz GKK:		-35,39 €	124,61 €

Honorare Mag. N (Verhaltenstherapie):			420,00 €
abzüglich Ersatz GKK:		-132,00 €	288,00 €

Honorare Dr. O – Orthopäde			100,00 €
----------------------------	--	--	----------

Honorare D. B – Neurologin:		40,00 €	
abzüglich Ersatz GKK:		-11,00 €	29,00 €

Honorare Dr. L – Osteopath:			390,00 €
-----------------------------	--	--	----------

Honorare Dr. H – Psychologin:		80,00 €	
abzüglich Ersatz GKK:		-22,00 €	58,00 €
<i>Gesamt:</i>			<i>3.511,92 €</i>

Am 1. März 2009 langte die Erklärung der Bw. zur Arbeitnehmerveranlagung für 2008 beim Finanzamt ein. In dieser machte die Bw. an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt (Kennzahl 730, Krankheitskosten) einen Betrag von 36,00 € und den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 auf Grund ihrer 50%-igen Erwerbsminderung geltend; weiters beantragte sie an außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung (i. e. ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt) einen Betrag von 3.998,11 € (Kennzahl 476, Kosten der Heilbehandlung).

Mit Ergänzungsersuchen vom 22. April 2009 wurde die Bw. vom Finanzamt aufgefordert, die "beantragten zusätzlichen Krankheitskosten" von 3.998,11 € belegmäßig nachzuweisen (S 2 f./2008 E-Akt). Das Bezug habende Antwortschreiben der Bw. erging am 28. April 2009 (S 4 ff/2008 E-Akt).

Auf S 21/2008 E-Akt befindet sich eine Aufstellung der Bw. betreffend die von ihr für das Jahr 2008 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen:

Medikamentenkosten:			421,45 €
Kosten Heilbehandlung:			

Behandlung Kuranstalt D:			810,00 €
Fahrtkosten E-F-E:	50 x 5 km	250 km x 0,38	95,00 €
Kosten Akupunkturpflaster:			394,82 €
Physiotherapie:			755,00 €
Fahrtkosten E-P-E:	20 x 6 km	120 km x 0,38	45,60 €
Orthopädiegeschäft Q:			81,30 €

Honorare Dr. M – Orthopäde:			428,00 €
Honorar Dr. C – Rheumatologe:			350,00 €
Honorar Dr. R – Orthopädin:			90,00 €
Spitalkosten:			94,31 €
Honorar Dr. S – Psychologin:			70,00 €
Honorare Dr. B – Neurologin:			160,00 €
Honorare Dr. L – Osteopath			78,00 €
Rehab-Aufenthalt A (20. Oktober bis 11. November 2008):			
Fahrtkosten E-A-E:	247 x 2	494 km x 0,42	207,48 €
Selbstbehalt:		143,43 €	
abzüglich Haushaltsersparnis:		-109,83 €	33,60 €
Fahrten Spital Rudolfstiftung (8. Juli, 28. Juli, 12. August, 1. September 2008):			
E-Wien 3-E:	600 km x 0,42		252,00 €
abzüglich Ersätze GKK:			-368,45 €
<i>Gesamt:</i>			<i>3.998,11 €</i>

d) Mit Bescheiden vom 3. Juni 2009 nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2004 bis 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag neue Sachbescheide; ebenfalls am 3. Juni 2009 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (Erstbescheid).

- (Neuer) Einkommensteuerbescheid 2004:

Mit diesem Bescheid wurde der Bw. der Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 gewährt; an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden vom Finanzamt 1.316,00 €, an solchen ohne Selbstbehalt (nachgewiesene Kosten aus der eigenen



Behinderung gemäß § 4 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996) 868,68 € anerkannt (im Detail siehe S 7/2004 E-Akt).

Der Einkommensteuerbescheid 2004 enthält folgende Begründung:

*"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.916,94 € nicht übersteigen.*

*Die Behandlungskosten im Massageinstitut D (inkl. Fahrtkosten) zählen zu den nicht begünstigten Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988.*

*Die Honorarnote an Dr. H wurde als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.*

*Die Honorarnote an Dr. B und der Kuraufenthalt wurden der festgestellten Erwerbsminderung zugeordnet und als zusätzliche Kosten zum pauschalen Freibetrag berücksichtigt.*

*Die kürzeste zumutbare Wegstrecke von E nach G [...] beträgt 283 km. Es wurde daher Kilometergeld für 566 km (hin und retour) gewährt."*

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die Bw. Berufung; diese richte sich gegen die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt bzw. gegen die teilweise Nichtanerkennung der Kosten.

Das Finanzamt habe 1.316,00 € mit Selbstbehalt und 868,68 € ohne Selbstbehalt anerkannt. Die Bw. beantrage, sämtliche Kosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen wie folgt:

Die Kosten in Höhe von 1.316,00 € für Dr. H stünden in Zusammenhang mit ihrer 50%-igen Erwerbsminderung. Die Behandlungen seien nach Verordnung von Dr. B (Neurologin) im Rahmen der Grunderkrankung der Bw. (jahrelange Schmerzsymptomatik, Cortisoneinnahme – Befund Dr. B sei dem Finanzamt vorgelegt worden, werde nochmals vorgelegt, weil aus ihm ersichtlich sei, dass Einzelspsychotherapie notwendig war bzw. ist) erfolgt.

Für den Kuraufenthalt in G sei von der Bw. Kilometergeld in Höhe von 275,04 € (= 764 km x 0,36) beantragt worden; das Finanzamt habe Kilometergeld für 566 km (lt. Bescheid kürzeste zumutbare Wegstrecke) gewährt. Die Differenz der Fahrzeit betrage zwei Stunden und neun Minuten. Diesbezüglich sei darauf zu verweisen, dass auf Grund der Schmerzsituation der Bw. (starke Beschwerden beim Sitzen) die für sie zeitmäßig günstigere Strecke gewählt worden und diese für sie zumutbar sei. Die Bw. beantrage daher die Kosten für 764 km (275,05 € anstatt 203,76 €, Differenz 71,29 €).

Weiters seien die Kosten für Dr. B mit 108,00 € ohne Selbstbehalt anerkannt worden. Diesbezüglich sei der Bw. ein Fehler unterlaufen, die Kosten hätten 270,00 €, abzüglich Ersatz durch die GKK von 66,00 €, somit 204,00 € betragen; dazu kämen noch Fahrtkosten von 216,00 € ( $100 \text{ km} \times 6 = 600 \text{ km}$  zu 0,36 €). Daraus resultiere ein Betrag von 420,00 € (die Bezug habenden Rechnungen seien beigelegt, der Ersatz durch die GKK sei bereits berücksichtigt worden).

Somit mache die Bw. an Gesamtkosten für 2004 ohne Selbstbehalt (inkl. Kuraufenthalt in G, 760,68 €) 2.567,97 € geltend.

- *(Neuer) Einkommensteuerbescheid 2005:*

Mit diesem Bescheid wurde der Bw. der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 gewährt; an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden vom Finanzamt 846,00 €, an solchen ohne Selbstbehalt 311,80 € anerkannt (im Detail siehe S 7/2005 E-Akt).

Der Einkommensteuerbescheid 2005 weist folgende Begründung auf:

*"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.708,49 € nicht übersteigen.*

*Die Behandlungskosten im Massageinstitut D und Kuranstalt J (inkl. Fahrtkosten) zählen zu den nicht begünstigten Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988.*

*Die Honorarnote Dr. H wurde als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.*

*Die Medikamentenkosten und die Honorarnote an Dr. B wurden der festgestellten Erwerbsminderung zugeordnet und als zusätzliche Kosten zum pauschalen Freibetrag berücksichtigt."*

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die Bw. Berufung; das Finanzamt habe 846,00 € mit Selbstbehalt und 311,80 € ohne Selbstbehalt anerkannt. Die Bw. beantrage, sämtliche Kosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Die Kosten für Dr. H (Psychologin) stünden in ursächlichem Zusammenhang mit ihrer Erkrankung. Die Behandlungen seien unter Verordnung von Dr. B und im Rahmen der Grunderkrankung der Bw. erfolgt. Weiters seien die Kosten betreffend Dr. B mit 65,00 € ohne Selbstbehalt anerkannt worden. Diesbezüglich sei der Bw. ein Fehler unterlaufen. Die Kosten hätten 120,00 € betragen (die Rechnungen 2005 habe sei beigelegt), abzüglich des Ersatzes durch die GKK verblieben 87,00 €; dazu kämen noch Fahrtkosten von 108,00 € (300 km zu 0,36 €).

Somit mache die Bw. an Kosten für 2005 ohne Selbstbehalt (inkl. bereits im Bescheid berücksichtigter Medikamentenkosten von 246,80 €) 1.287,80 € geltend.

- (Neuer) Einkommensteuerbescheid 2006:

Mit diesem Bescheid wurde der Bw. der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 gewährt; an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden vom Finanzamt 984,86 €, an solchen ohne Selbstbehalt 855,75 € anerkannt (im Detail siehe S 7 f./2006 E-Akt).

Der Einkommensteuerbescheid 2006 enthält folgende Begründung:

*"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt von 1.929,78 € nicht übersteigen.*

*Die Behandlungskosten im Massageinstitut D und Kuranstalt J (inkl. Fahrtkosten) wurden wie das Akupunkturpflaster nicht ärztlich verordnet und zählen daher wie die*

*Nahrungsergänzung und die Healthcare Brausetabletten zu den nicht begünstigten Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988.*

*Von den verbleibenden Medikamentenkosten wurden die Augentropfen und Darmflora-Aufbautropfen sowie die Honorarnote an Dr. H als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt. Die restlichen Medikamentenkosten und die Honorarnoten an Dr. L, Dr. K sowie Dr. B wurden der festgestellten Erwerbsminderung zugeordnet und als zusätzliche Kosten zum pauschalen Freibetrag berücksichtigt."*

In ihrer gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung führte die Bw. aus, das Finanzamt habe 984,86 € mit Selbstbehalt und 855,75 € ohne Selbstbehalt anerkannt. Sie beantrage, sämtliche Kosten sowie die Kosten für die Heilbehandlung in J als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen wie folgt:

Die Kosten in Höhe von 754,00 € für Dr. H stünden in ursächlichem Zusammenhang mit ihrer Erkrankung; die Behandlungen seien unter Verordnung von Dr. B erfolgt. Weiters mache die Bw. noch (bisher nicht beantragte) Fahrtkosten geltend wie folgt: Dreizehn Fahrten E-I-E für die Behandlung durch Dr. H und Dr. B., jeweils 100 km;  $1.300 \text{ km} \times 0,38 = 494,00 \text{ €}$ .

Die Kosten für ihre Heilbehandlung in J seien überhaupt nicht berücksichtigt worden. Diesbezüglich führte die Bw. aus, die Behandlungen seien ihr vom Arzt verordnet und teilweise durch die GKK übernommen worden. Ihr seien Heilmassagen verordnet worden; bei der ersten Kur vom 25. April bis zum 30. Juni 2006 habe sie 73,50 € aufbezahlt (Zuzahlung bei fünf Behandlungen; zehn Behandlungstermine seien von der GKK gewährt worden). Bei der zweiten Kur vom 26. September bis zum 5. Dezember 2006 habe sie 147,00 € aufbezahlt (Zuzahlung bei allen zehn Behandlungsterminen, da von der GKK nur eine bestimmte Behandlungszeit für Heilmassagen gewährt werde und für ihren Behandlungserfolg eine längere Massagezeit notwendig gewesen sei). Die daraus erwachsenen Kosten machten laut beiliegenden Belegen 220,50 € aus. Die Bw. verstehe nicht, warum diese Kosten überhaupt nicht berücksichtigt worden seien, seien doch die Behandlungen auch von medizinisch ausgebildetem Personal durchgeführt worden. Die Aufzahlungen seien in Zusammenhang mit verordneten Therapien erfolgt. Wenn schon die von der Bw. getätigten Aufzahlungen nicht berücksichtigt würden, müssten zumindest die Fahrtkosten zu den verordneten Therapien gewährt werden (zwanzig Fahrten zu je 80 km, sohin  $1600 \text{ km} \times 0,38 = 608,00 \text{ €}$ ). Es seien je zehn Termine pro ambulanter Kur (vom Arzt verordnet und von der GKK bezahlt) vereinbart worden.

Weiters mache die Bw. noch Fahrtkosten für die gewährten Arztkosten ohne Selbstbehalt für Dr. K (zwei Fahrten E-Wien-E),  $300 \text{ km} \times 0,38 (= 114,00 \text{ €})$ , und vier Fahrten für Dr. L (E-P-E),  $64 \text{ km} \times 0,38 (= 24,32 \text{ €})$  geltend.

Somit mache die Bw. an Gesamtkosten für 2006 ohne Selbstbehalt (beinhaltend die bereits gewährten 855,75 €) 3.070,57 € geltend.

- *(Neuer) Einkommensteuerbescheid 2007:*

Mit diesem Bescheid wurde der Bw. der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 gewährt; an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden vom Finanzamt 596,21 €, an solchen ohne Selbstbehalt 615,74 € anerkannt (im Detail siehe S 15/2007 E-Akt).

Der Einkommensteuerbescheid 2007 weist folgende Begründung auf:

*"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.088,58 € nicht übersteigen.*

*[...] Von den beantragten Medikamentenkosten waren die Produkte Uncaria, Vitamin E, Omega 3, Healthcare live sowie die Schüssler Salze auszuscheiden, da diese zu den nicht begünstigten Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988 zählen.*

*Die verbleibenden Medikamentenkosten, die Honorarnoten an Dr. L und Dr. B wurden der festgestellten Erwerbsminderung zugeordnet und als zusätzliche Kosten zum pauschalen Freibetrag berücksichtigt. Die restlichen Ausgaben wurden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt."*

In ihrer gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung führte die Bw. aus, das Finanzamt habe 596,21 € mit Selbstbehalt und 615,74 € ohne Selbstbehalt anerkannt. Sie beantrage, nachstehend angeführte Kosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen wie folgt:

Die Kosten für die homöopathischen Produkte Uncaria, Vitamin E und Omega 3 in Höhe von 183,90 € seien der Bw. vom Arzt (Dr. T) verordnet und über dessen Anraten bestellt worden. Weiters seien die geltend gemachten Kosten für Dr. M (Orthopäde) von 124,61 € plus zwei Fahrten (84 km x 0,36 = 30,24 €) ebenfalls ohne Selbstbehalt anzuerkennen (auf der Honorarnote sei sogar die Diagnose seronegative Arthritis angeführt, die Bw. sei auch diesbezüglich behandelt worden). Hinsichtlich der Kosten für die Psychologin Mag. N in Höhe von 288,00 € (der Ersatz durch die GKK sei bereits berücksichtigt worden) plus sechs Fahrten (96 km x 0,36 = 34,56 €) und der Kosten für Dr. H in Höhe von 58,00 € (der Ersatz durch die GKK sei bereits berücksichtigt worden) plus eine Fahrt (100 km x 0,36 = 36,00 €) verweise die Bw. auf ihre bereits ausgeführte Begründung (von Dr. B verordnet).

Somit mache sie an Gesamtkosten für 2007 ohne Selbstbehalt (zuzüglich der bereits gewährten 615,74 €) 1.371,05 € geltend.

Ergänzend dazu führte die Bw. nochmals aus, dass sämtliche von ihr ohne Selbstbehalt beantragten Kosten mit ihrer Krankheit (50%-ige Erwerbsminderung) in Zusammenhang stünden; dies betreffe va. auch die Kosten für Psychotherapien (dies sei von ihrer Erkrankung nicht trennbar, Behandlung Rheumatologe - Neurologe - Psychologe).

- Einkommensteuerbescheid 2008:

Mit diesem Bescheid wurde der Bw. der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 gewährt; an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden vom Finanzamt 1.688,84 €, an solchen ohne Selbstbehalt 910,50 € anerkannt (im Detail siehe S 21/2008 E-Akt).

Der Einkommensteuerbescheid 2008 enthält folgende Begründung:

*"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.127,54 € nicht übersteigen.*

*[...] Die Behandlungen im Massageinstitut D (inklusive Fahrtkosten) wurden wie das Akupunkturpflaster, die Schüssler Salze und Basen Mineralmischung nicht ärztlich verordnet und zählen daher zu den nicht begünstigten Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988.*

*Die Medikamentenkosten, die Honorarnoten an Dr. C, Dr. L und Dr. B wurden der festgestellten Erwerbsminderung zugeordnet und als zusätzliche Kosten zum pauschalen Freibetrag berücksichtigt. Die restlichen Ausgaben wurden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt."*

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die Bw. Berufung; diese richtete sich gegen die Berücksichtigung ihrer Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt.

Laut Bescheid seien folgende Kosten ohne Selbstbehalt anerkannt worden:

Dr. C mit 350,00 €, Dr. L mit 78,00 €, Dr. B mit 160,00 € und Medikamentenkosten mit 322,50 €, was in Summe 910,50 € ergebe.

Zu diesen Kosten mache die Bw. noch folgende Fahrtkosten geltend:

Vier Fahrten zu Dr. C, E-U-E, 32 km x 0,38 (= 12,16 €); vier Fahrten zu Dr. B, 400 km x 0,38 (=152,00 €); dies mache in Summe 164,16 € aus.

Weiters seien laut angefochtenem Bescheid 1.688,84 € ohne Selbstbehalt anerkannt worden. Dies sei für die Bw. nicht nachvollziehbar, da diese Kosten, wie nachfolgend angeführt, ebenfalls mit ihrer Erwerbsminderung von 50% in ursächlichem Zusammenhang stünden:

Die Kosten für Physiotherapie V (Heilgymnastik vom Arzt verordnet und teilweise von der GKK ersetzt) mit 454,00 € und Fahrtkosten für zehn Fahrten (160 km x 0,38 = 60,80 €), die Kosten für Dr. M mit 428,00 € (Orthopäde – die Behandlung sei auf Grund der chronischen Erkrankung der Bw. erfolgt – der Kreuzbandriss sei lediglich auf der Honorarnote erwähnt worden, er sei im Oktober 2007 passiert, auf Grund von Wartezeit auf den Operationstermin sei erst im März 2008 operiert worden, die Honorarnoten betreffend Dr. M stammten aus 2008, es sei von Anfang an klar gewesen, dass nur mehr eine Operation möglich sei auf Grund der schlechten Situation des Kniegelenks – Befund Spital auch "chronische Synovialitis") plus drei Fahrten (144 km x 0,38 = 54,72 €), Rehab-Aufenthalt in A mit 241,08 € (für die Bw. überhaupt nicht verständlich, hänge mit ihrer Erkrankung zusammen - Bericht Rehab



liege bei mit Diagnosen – habe nichts mit der Operation zu tun, Verschlechterung der Krankheit im Jahr 2008), Fahrten zur Rudolfstiftung 252,00 € (ebenfalls zusammenhängend mit der Erkrankung der Bw.), Kosten Orthopädiegeschäft Q 19,80 € (orthopädische Hilfsmittel), Kosten Psychologin Dr. S 70,00 € plus eine Fahrt (48 km x 0,38 = 18,24 €; die Behandlung sei wiederum über Verordnung von Dr. B erfolgt).

Über die Kosten mit Selbstbehalt betreffend Dr. R (die Diagnose sei auch auf der Honorarnote ausgewiesen) in Höhe von 90,00 € plus Spitalskosten von 94,31 € und die Kosten für die Physiotherapie W von 300,00 € lasse sich streiten, da die Knieverletzung der Bw. hauptsächlich auf die langjährige Gelenkserkrankung (Punktionen, Gelenksentzündungen, durch Cortison brüchigere Bänder) zurückzuführen sei und sie auf Grund ihrer chronischen Erkrankung auch einen längeren Spitalsaufenthalt gehabt habe bzw. auf Grund ihrer schlechten Gelenkssituation mehrere Physiotherapien notwendig gewesen seien, Kosten mit Selbstbehalt 484,31 € (Ersatz durch die GKK 150,00 €), Orthopädiegeschäft Q 61,50 €, daher in Summe 395,81 €.

Die Bw. beantrage die zusätzliche Berücksichtigung dieser Kosten in Höhe von 1.544,80 € (1.762,80 € abzüglich Ersatz durch die GKK von 218,00 €) ohne Abzug des Selbstbehaltes; dies ergebe daher insgesamt (zu den bereits gewährten 910,50 €) 2.455,30 €.

e) Am 27. November 2009 wurden die Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt, den Berufungen teilweise stattzugeben:

Vom Bundessozialamt sei im Jahr 2009 bestätigt worden, dass die Bw. seit dem Jahr 2004 an einer Minderung der Erwerbsfähigkeit in Höhe von 50% leide. Dies sei auch aus dem Behindertenausweis ersichtlich, in dem als Art der Behinderung eine Gehbehinderung angeführt sei. Aus einer Bestätigung des Bundessozialamtes, die zur Vorlage beim Finanzamt diene, sei ersichtlich, dass die Bw. an einer "seronegativen Spondylarthropathie HLA B27 positiv" (Behinderung 50%) und einer degenerativen Veränderung der Wirbelsäule (Behinderung 20%) leide. Insgesamt sei eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50% festgestellt worden.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 25. Februar 2009 und 22. April 2009 sei die Bw. gebeten worden, Unterlagen vorzulegen.

In den Berufungen seien weitere Kosten (Fahrtkosten) als außergewöhnliche Belastung erstmals beantragt worden. Das Finanzamt beantrage die Berücksichtigung als außergewöhnliche

Belastung anhand folgender Tabelle (zur Zusammensetzung der folgenden Beträge im Detail siehe S 2 UFS-Akt):

- 2004: Mit Selbstbehalt 1.316,00 €; ohne Selbstbehalt 1.180,68 €.
- 2005: Mit Selbstbehalt 876,00 €; ohne Selbstbehalt 441,80 €.
- 2006: Mit Selbstbehalt 1.231,86 €; ohne Selbstbehalt 1.241,07 €.
- 2007: Mit Selbstbehalt 697,01 €; ohne Selbstbehalt 615,74 €.
- 2008: Mit Selbstbehalt 2.430,25 €; ohne Selbstbehalt 1.078,90 €.

f) Am 10. Dezember 2009 langte beim Unabhängigen Finanzsenat ein an diesen adressiertes, mit 5. Dezember 2009 datiertes Schreiben der Bw. betreffend ihre Berufungen ein.

Darin führte die Bw. aus, im Vorlagebericht sei angeführt, dass aus der Bestätigung des Bundessozialamtes hervorgehe, dass sie an einer seronegativen Spondylarthropathie HLA B27 positiv sowie an degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule leide. Sie wolle aber dazu noch ausführen, dass es bei ihr va. auch um die Anerkennung der Kosten für die psychologischen Behandlungen ohne Selbstbehalt gehe; es sei bei Feststellung der 50%-igen Erwerbsminderung auch ihre *unspezifische Colitis*, Uveitis und *reaktive Depression* mitberücksichtigt worden (eine Aufstellung des Bundessozialamtes lege sie in Kopie bei [Anmerkung: Zu dieser Aufstellung, die sich auf S 13 UFS-Akt befindet, siehe bereits oben]). Der Bw. seien auch die Fahrten in die Rudolfstiftung nur mit Selbstbehalt anerkannt worden, obwohl diese notwendig gewesen seien, weil sie Untersuchungen in der Rudolfstiftung hinsichtlich der Colitis gehabt habe. Auch die Kosten Dr. M (Orthopäde) hingen mit seronegativer Spondylarthropathie zusammen, aber das habe die Bw. alles in den Berufungen angeführt, zumindest seien diese Kosten nicht zur Gänze mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Weiters seien ihr auch die Fahrtkosten 2006 und Aufzahlungen betreffend Kurzentrum J überhaupt nicht anerkannt worden (zumindest die Fahrtkosten zu den verordneten Therapien), nicht einmal mit Selbstbehalt. Lt. beiliegendem Schreiben sei aber ersichtlich, dass sie auch dort hinsichtlich ihrer seronegativen Spondylarthropathie behandelt worden sei. Abschließend wolle die Bw. auch noch darauf hinweisen, dass die Kosten für den Rehabilitationsaufenthalt 2008 nur mit Selbstbehalt anerkannt worden seien. Lt. Bericht des Rehabilitationszentrums A gehe aber hervor, dass der Aufenthalt mit ihrer 50%-igen festgestellten Erwerbsminderung zusammenhänge (das Schreiben des Rehabilitationszentrums A lege sie in Kopie bei [Anmerkung: Bei diesem Schreiben handelt es sich um den von der Pensionsversicherungsanstalt,

Rehabilitationszentrum A, verfassten "vorläufigen ärztlichen Entlassungsbericht" vom 10. November 2008, siehe dazu bereits oben]). Diese Unterlagen habe sie auch den Berufungen beigelegt, trotzdem seien die Kosten nicht ohne Selbstbehalt anerkannt worden.

Die Bw. habe immer versucht, dem Finanzamt alle Unterlagen vorzulegen. Einmal sei sie sogar aufgefordert worden, Unterlagen beizubringen, die bereits dort hinterlegt worden seien. Leider gehe es ihr seit vielen Monaten gesundheitlich wieder sehr schlecht, und sie sei zeitweise mit der Situation überfordert.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### *1. Rechtsgrundlagen:*

- § 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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."

- Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Absatz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

- § 1 Abs. 1 1. Teilstrich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, normiert, dass, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.

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

## 2. Festgestellter Sachverhalt:

Die Bw. weist seit 2004 eine (Gesamt-)Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50% auf. Diese resultiert aus einer "seronegativen Spondylarthropathie HLA B27 positiv unter Mitberücksichtigung der unspezifischen Colitis, Uveitis und reaktiven Depression" und aus degenerativen Veränderungen der Wirbelsäule.

Bei den *seronegativen Spondylarthropathien* handelt es sich um eine häufige Form der chronisch entzündlichen Gelenkserkrankungen; es besteht eine hohe Assoziation mit dem Gewerbsantigen HLA B27 (*Köller* in: Ärzte Woche Online, 5. Jahrgang Nr. 1, 2006, <http://www.aerztewoche.at>), siehe S 14 f./2008 E-Akt). Es liegt eine Entzündung der kleinen Wirbelgelenke (Spondylarthritis) vor; seronegativ bedeutet, dass Rheumafaktoren nicht nachweisbar sind ([http://flexikon.doccheck.com/Seronegative\\_Spondylarthritis](http://flexikon.doccheck.com/Seronegative_Spondylarthritis)). Symptome sind Rückenschmerzen (ua. durch Wirbelsäulenbefall), Oligoarthritis insbesondere der Knie- und Sprunggelenke, Uveitis, Urethritis oder Zeichen einer entzündlichen Darmerkrankung.

Bei der *Colitis ulcerosa* handelt es sich um eine chronische Dickdarmentzündung (siehe dazu im Folgenden *Tilg*, Behandlung der Colitis ulcerosa, [http://www.netdokter.at/krankheiten/fakta/colitis\\_ulcerosa\\_behandlung.htm](http://www.netdokter.at/krankheiten/fakta/colitis_ulcerosa_behandlung.htm), S 18 f./2009 E-Akt). Die oft mannigfaltigen psychosozialen Folgen der Erkrankung bedürfen einer Behandlung, die über eine rein medizinische hinausgeht; als ergänzende Therapiemöglichkeiten stehen zur Verfügung: Entspannungsverfahren (ua. autogenes Training, Krankengymnastik, Bewegungstherapie) und Psychotherapie (eine stützende Gesprächstherapie hilft, die oftmals vorhandene Entmutigung, Depressivität und emotionale Leere positiv zu beeinflussen).

Die *Uveitis* stellt eine Augenerkrankung dar; je nachdem, welche Augenstrukturen betroffen sind, wird die Uveitis in eine vordere, intermediäre und hintere Form unterteilt (*Larisch*, Uveitis – Symptome, <http://www.netdokter.de/Krankheiten/Uveitis/Symptome/>, S 30 UFS-Akt). Die vordere Uveitis ist eine Entzündung der Regenbogenhaut oder des Strahlenkörpers; häufig tritt sie in Zusammenhang mit anderen Erkrankungen auf, ua. entzündlichen Darmerkrankungen und Psoriasis-Arthritis. Bei der mittleren Uveitis liegt eine Entzündung im Abschnitt zwischen Strahlenkörper und Aderhaut vor; die hintere Uveitis stellt eine Entzündung der Aderhaut dar.

Das Finanzamt hat die von der Bw. als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen teilweise als solche mit Selbstbehalt, teilweise als solche ohne Selbstbehalt, und teilweise überhaupt nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

### *3. Rechtliche Würdigung:*

Strittig ist im gegenständlichen Fall, welche der von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen in Zusammenhang mit der Minderung ihrer Erwerbsfähigkeit stehen und somit außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt darstellen, und welche dieser Ausgaben lediglich als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt bzw. überhaupt nicht als solche anzuerkennen sind.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich; sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, so sind jene Kosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen (*Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 34 Tz 78, Stichwort "Krankheitskosten"). Kosten der Heilbehandlung, die in ursächlichem Zusammenhang mit einer Behinderung stehen, sind (abzüglich erhaltener Kostenersätze) im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen (*Doralt*, § 35 Tz 17).

#### *3.1 Zum streitgegenständlichen Jahr 2004:*

- Das Finanzamt hat die Aufwendungen der Bw., die ihr aus der Behandlung durch Dr. B, Fachärztin für Psychiatrie und Neurologie, entstanden sind, zu Recht – auch in den folgenden Berufungsjahren - als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt, ist es doch unstrittig, dass die Bw. an einer reaktiven Depression leidet, die – zusammen mit ihren übrigen Krankheitsbildern – zu ihrer Erwerbsminderung (Behinderung) von 50% führt (siehe dazu oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsscheidung). Dies wird auch durch den ärztlichen Befundbericht der Dr. B vom 11. Dezember 2008 bestätigt, wonach die mittelschweren depressiven Episoden der Bw. in direktem Zusammenhang mit der bei ihr seit vielen Jahren bestehenden Spondarthropathie, die eine Dauermedikation notwendig macht, stehen (siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges). Darauf hat auch die Bw. in ihren Schriftsätzen mehrfach hingewiesen.

In Anbetracht dieser Ausführungen erscheint es dem Unabhängigen Finanzsenat deshalb unverständlich, warum die Abgabenbehörde I. Instanz zwar die an Dr. B geleisteten Zahlungen, nicht jedoch die der Bw. aus der Behandlung bei der Psychologin Dr. H entstandenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt hat (zumal das Finanzamt im angefochtenen Bescheid diese Vorgangsweise nicht begründet hat); an der

Glaubwürdigkeit der Ausführungen der Bw. in ihrer Berufung, die aus der Behandlung bei Dr. H entstandenen Aufwendungen stünden in Zusammenhang mit ihrer 50%-igen Erwerbsminderung und die Behandlung sei nach Verordnung von Dr. B im Rahmen der Grunderkrankung der Bw. erfolgt, besteht kein Zweifel.

Es sind daher nicht nur die der Bw. in Zusammenhang mit der Behandlung durch Dr. B entstandenen Kosten (im in der Berufung geltend gemachten Ausmaß von 420,00 € - deren Anerkennung hat auch das Finanzamt in seinem Vorlagebericht beantragt (S 2 UFS-Akt)), sondern auch die aus der Konsultation der Dr. H resultierenden Aufwendungen in Höhe von 1.316,00 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu gewähren.

- Der von der Bw. in G getätigte Kuraufenthalt wurde vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt. Die von der Bw. geltend gemachten, Bezug habenden Kilometergelder in Höhe von 275,04 € ( $764 \text{ km} \times 0,36$ ) wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz jedoch nur im Ausmaß von 203,76 € ( $566 \text{ km} \times 0,36$ ) gewährt; begründend wurde dazu im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die kürzeste zumutbare Wegstrecke von E nach G betrage 283 km (sohin 566 km hin und retour).

Demgegenüber argumentiert die Bw. in ihrer Berufung, sie habe für die Fahrt von E nach G und zurück eine zeitmäßig günstigere (und offenbar auch längere (382 km für die einfache Fahrt)) Wegstrecke gewählt, da die Differenz der Fahrzeit zwei Stunden und neun Minuten betrage und auf Grund ihrer starken Beschwerden beim Sitzen dies für sie zumutbar sei.

Dieses Vorbringen der Bw. vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht nachzuvollziehen:

Abgesehen davon, dass die Bw. nicht anführt, welche konkrete, zeitmäßig bedeutend günstigere Wegstrecke sie gewählt hat, hat eine Recherche der Abgabenbehörde II. Instanz ergeben, dass die vom Finanzamt angenommene Route (vom Wohnsitz der Bw. in E nach G über Bruck an der Mur, Leoben und Liezen) 298,5 km lang ist und eine Fahrzeit von drei Stunden und 25 Minuten aufweist (siehe <http://routenplaner.oeamtc.at/routing>, S 31 ff UFS-Akt). Nimmt man an, dass die Bw. die Alternativroute über die Westautobahn gewählt hat (von E über St. Pölten, Linz und Salzburg), so hätte sie hingegen rund 400 km bei einem Zeitaufwand von ca. vier Stunden zurückzulegen gehabt (siehe <http://routenplaner.oeamtc.at/routing>, S 35 ff UFS-Akt). Die von der Bw. behauptete Differenz der Fahrzeit von zwei Stunden und neun Minuten (siehe oben) ist somit nicht nachvollziehbar; dem diesbezüglichen Vorbringen der Bw. kann nicht gefolgt werden. Der Bw. ist daher ledig-

lich ein Kilometergeld von 214,92 € ( $298,5 \text{ km} \times 2 \text{ (hin und retour)} = 597 \text{ km} \times 0,36$ ) zu gewähren.

- Als Ergebnis ist sohin festzuhalten, dass der Berufung der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 teilweise stattzugeben ist.

Der als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennende Gesamtbetrag von 2.507,84 € setzt sich wie folgt zusammen (gegen die Nichtanerkennung der von der Bw. nicht näher dargestellten Kosten betreffend das Massageinstitut D durch das Finanzamt hat die Bw. keine substantiierten Einwendungen vorgebracht):

Honorare, Fahrtkosten Dr. B: 420,00 €.

Honorare, Fahrtkosten Dr. H: 1.316,00 €.

Kuraufenthalt in G: 556,92 € zuzüglich Fahrtkosten 214,92 €.

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt: 0,00 €.

### *3.2 Zum streitgegenständlichen Jahr 2005:*

- Auch für diesen Zeitraum hat das Finanzamt die Aufwendungen der Bw., die ihr aus der Behandlung durch Dr. B entstanden sind, zu Recht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt. Die Ausgaben der Bw. für die Behandlung bei der Psychologin Dr. H hingegen wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz wiederum – zu Unrecht – nur unter Anrechnung auf den Selbstbehalt zum Abzug zugelassen; eine Begründung für diese Vorgangsweise ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen.

Aus den unter Punkt 3.1 dargestellten Erwägungen, auf die in diesem Zusammenhang verwiesen wird, sind nicht nur die der Bw. aus der Behandlung durch Dr. B entstandenen Kosten (im in der Berufung geltend gemachten Ausmaß von 195,00 € - deren Anerkennung hat auch das Finanzamt in seinem Vorlagebericht beantragt (S 2 UFS-Akt)), sondern auch die aus der Konsultation der Dr. H resultierenden Aufwendungen in Höhe von 846,00 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu gewähren.

- Als Ergebnis ist sohin festzuhalten, dass der Berufung der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 teilweise stattzugeben ist.

Der als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennende Gesamtbetrag von 1.287,80 € setzt sich wie folgt zusammen (gegen die Nichtanerkennung der von der Bw. nicht näher dargestellten Kosten betreffend das Massageinstitut D und die Kuranstalt J durch das Finanzamt hat die Bw. keine konkreten Einwendungen vorgebracht):

Medikamentenkosten: 246,80 €.

Honorare, Fahrtkosten Dr. B: 195,00 €.

Honorare, Fahrtkosten Dr. H: 846,00 €.

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt: 0,00 €.

### *3.3 Zum streitgegenständlichen Jahr 2006:*

- Zu den der Bw. aus den Behandlungen bei Dr. B und Dr. H entstandenen Kosten genügt es, zur Vermeidung von Wiederholungen auf das unter den Punkten 3.1 und 3.2 diesbezüglich Ausgeführte zu verweisen. Somit sind nicht nur die Behandlungskosten betreffend Dr. B (im in der Berufung geltend gemachten Ausmaß - deren Anerkennung hat auch das Finanzamt in seinem Vorlagebericht beantragt (S 2 UFS-Akt)), sondern auch die aus der Konsultation der Dr. H resultierenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu gewähren.

- Die Honorare an Dr. K (Rheumatologe) und Dr. L (Osteopath) wurden vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt. Hinsichtlich der in der Berufung erstmals geltend gemachten Fahrtkosten betreffend diese beiden Ärzte (114,00 € und 24,32 €) hat die Abgabenbehörde I. Instanz in ihrem Vorlagebericht (S 2 UFS-Akt) beantragt, diese ebenfalls als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu gewähren. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser rechtlichen Beurteilung an, da auch jene Kosten in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung der Bw. stehen.

- Die von der Bw. für das Jahr 2006 beantragten Kurkosten (Behandlung in der Kuranstalt J zuzüglich Fahrtkosten) wurden vom Finanzamt mit der Begründung, sie seien nicht ärztlich verordnet worden, gemäß § 20 EStG 1988 nicht anerkannt.

Demgegenüber hat die Bw. in ihrer Berufung im Wesentlichen ausgeführt, die Behandlungen (Heilmassagen) seien ihr vom Arzt verordnet und durch die GKK teilweise (weil diese nur für eine bestimmte Anzahl von Behandlungsterminen die Kosten trage) übernommen worden; die Bw. habe lediglich 73,50 € bzw. 147,00 € aufzuzahlen gehabt (zum detaillierten Berufungsvorbringen siehe oben Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges). In ihrem Schreiben an den Unabhängigen Finanzsenat vom 5. Dezember 2009 (siehe oben Punkt f)) hat die Bw. ergänzend ausgeführt, aus dem von ihr beigelegten Schreiben der Kuranstalt J sei ersichtlich, dass sie auch dort hinsichtlich ihrer seronegativen Spondylarthropathie behandelt worden sei.



Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ist dazu Folgendes festzuhalten:

Nach *Doralt*, § 34 Tz 78, Stichwort "Kurkosten", können diese nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt

- im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht,
- aus medizinischen Gründen erforderlich ist und
- ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet.

Diese Voraussetzungen können durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden.

Im gegenständlichen Fall ist auf Grund der von der Bw. vorgelegten Belege unstrittig, dass die GKK die Kosten der Heilbehandlungen im Rahmen des in ihren Richtlinien vorgesehenen Umfangs übernommen hat; die Bw. hat tatsächlich nur einen Betrag von 73,50 € bzw. 147,00 € aufzuzahlen gehabt (siehe dazu die an die Bw. adressierten Abrechnungen der Kuranstalt J vom 30. Juni 2006 und vom 5. Dezember 2006, S 12 f./2006 E-Akt). In dem von der Bw. ihrem Brief vom 5. Dezember 2009 beigelegten Schreiben der Kuranstalt J vom 26. April 2006 (S 14 UFS-Akt) wird bestätigt, dass bei der Bw. auf Grund der Diagnosen seronegative Spondylopathie etc. ein bestimmtes Heilverfahren (ua. Heilmassage, Heilgymnastik, Unterwassergymnastik) durchgeführt wurde.

Daraus folgt, dass die von *Doralt*, § 34 Tz 78, Stichwort "Kurkosten", angeführten Voraussetzungen (siehe oben) im gegenständlichen Fall vorliegen; die von der Bw. geltend gemachten, diesbezüglichen Aufwendungen (Zuzahlungen, Fahrtkosten) sind im nachgewiesenen Umfang (220,50 € und 608,00 €) als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

- Die von der Bw. geltend gemachten Ausgaben für Akupunkturpflaster in Höhe von 293,18 € wurden vom Finanzamt mit der Begründung, sie seien nicht ärztlich verordnet worden, gemäß § 20 EStG 1988 nicht anerkannt.

Diese Vorgangsweise der Abgabenbehörde I. Instanz ist nicht zu beanstanden, hat doch die Bw. nicht dargelegt, worin der ursächliche Zusammenhang jener Pflaster mit ihrer Minderung der Erwerbsfähigkeit bestehen soll. Gegen die Nichtanerkennung der diesbezüglichen Kosten

durch das Finanzamt hat die Bw. keine substantiierten Einwendungen erhoben; sie hat auch nicht ausgeführt, warum die Aufwendungen für Akupunkturpflaster Krankheitskosten mit Anrechnung auf den Selbstbehalt darstellen sollen. In diesem Zusammenhang ist die Bw. auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu verweisen, wonach der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung in erster Linie der Partei obliegt (*Doralt*, § 34 Tz 7, mit Judikaturnachweisen).

- Schließlich hat die Bw. für das Jahr 2006 Medikamentenkosten in Höhe von 741,01 € als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Von diesem Gesamtbetrag hat das Finanzamt 252,75 € ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt und 230,86 € mit Anrechnung auf den Selbstbehalt anerkannt; die Aufwendungen für "Healthcare Brausetabletten" (189,00 €) und "Etocovit" (Vitamin E-Kapseln, 68,40 €) wurden als nichtabzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988 qualifiziert (im Detail siehe S 7 f./2006 E-Akt).

Dazu ist festzuhalten, dass die Nichtanerkennung der Kosten für Brausetabletten und Vitamin E-Kapseln (Vitamin E-Präparate (S 59 f. UFS-Akt) sind Nahrungsergänzungsmittel) als außergewöhnliche Belastungen durch die Abgabenbehörde I. Instanz nicht zu beanstanden ist, hat doch die Bw. nicht dargelegt, weshalb jene Produkte Krankheitskosten darstellen sollen.

Der Vorgangsweise des Finanzamtes, bestimmte Präparate im Betrag von 230,86 € lediglich als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen (im Detail S 8/2006 E-Akt), vermag die Abgabenbehörde II. Instanz hingegen nicht zu folgen, handelt es sich doch bei diesen um solche, die mit der Behinderung der Bw. in unmittelbarem Zusammenhang stehen (ua. cortisonhaltige Medikamente für Gelenks- und Augenerkrankungen (ua. Prednisolon, Ultracortenol), Präparate gegen Darmerkrankungen (zB Fortakehl); siehe S 42 ff UFS-Akt) und daher ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt zu gewähren sind.

- Als Ergebnis ist sohin festzuhalten, dass der Berufung der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 teilweise stattzugeben ist.

Der als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennende Gesamtbetrag von 3.301,43 € setzt sich wie folgt zusammen (gegen die Nichtanerkennung der von der Bw. nicht näher dargestellten Kosten betreffend das Massageinstitut D durch das Finanzamt hat die Bw. keine konkreten Einwendungen vorgebracht):

Honorare Dr. B: 116,00 €.

Honorare Dr. H: 754,00 €.

Fahrtkosten Dr. B und Dr. H: 494,00 €.

Honorare Dr. K: 175,00 €.

Honorare Dr. L: 312,00 €.

Fahrtkosten Dr. K und Dr. L: 138,32 €.

Zuzahlungen Kuranstalt J und diesbezügliche Fahrtkosten: 828,50 €.

Medikamentenkosten: 483,61 €.

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt: 0,00 €.

#### *3.4 Zum streitgegenständlichen Jahr 2007:*

- Zu den der Bw. aus den Behandlungen bei Dr. B und Dr. H entstandenen Kosten genügt es, auf das unter den Punkten 3.1 bis 3.3 diesbezüglich Ausgeführte zu verweisen; somit sind nicht nur die Behandlungskosten betreffend Dr. B, sondern auch die aus der Konsultation der Dr. H resultierenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu gewähren. In Hinblick auf die unter den Punkten 3.1. bis 3.3 getätigten Ausführungen kann freilich für jene Ausgaben, die der Bw. aus der Behandlung bei der Psychologin Mag. N erwachsen sind, nichts anderes gelten, zumal das Finanzamt im angefochtenen Bescheid seine rechtliche Beurteilung, diese Kosten nur unter Anrechnung auf den Selbstbehalt zu gewähren, nicht begründet hat.

- Das Honorar an Dr. L (Osteopath) hat die Abgabenbehörde I. Instanz zu Recht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt. Die der Bw. aus der Behandlung bei Dr. M (Orthopäde) entstandenen Kosten sollen dagegen nach Auffassung des Finanzamtes nur unter Anrechnung auf den Selbstbehalt zu berücksichtigen sein (eine Begründung dafür lässt sich dem angefochtenen Bescheid nicht entnehmen); diesbezüglich hat die Bw. in ihrer Berufung glaubhaft argumentiert, Dr. M habe sie hinsichtlich ihrer seronegativen Arthritis behandelt und auf der Honorarnote sei diese Diagnose angeführt (dies entspricht den Tatsachen, siehe S 20 bis S 22/2007 E-Akt). Der Unabhängige Finanzsenat kommt daher zu dem Schluss, die aus der Behandlung bei Dr. M erwachsenen Kosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt anzuerkennen.

- Was hingegen die an Dr. O (Orthopäde) bezahlten Honorare und den Selbstbehalt hinsichtlich einer Kniestütze (Strumpf) betrifft, ist festzuhalten, dass die Bw. gegen die Vorgangsweise des Finanzamtes, diese Kosten nur unter Anrechnung auf den Selbstbehalt anzuerkennen, keine konkreten Einwendungen erhoben hat. Auch enthält der Finanzamtsakt keine diesbezüglichen Nachweise bzw. Belege, sodass der angefochtene Bescheid in diesen Punkten unverändert bleibt.

- Die von der Bw. geltend gemachten Ausgaben für Akupunkturpflaster in Höhe von 518,12 € wurden vom Finanzamt, ohne dies zu begründen, nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass, wie schon hinsichtlich des Jahres 2006 (siehe Punkt 3.3), die Bw. nicht dargelegt hat, worin der ursächliche Zusammenhang jener Pflaster mit ihrer Minderung der Erwerbsfähigkeit bestehen soll; auch hat sie nicht ausgeführt, warum die Aufwendungen für Akupunkturpflaster Krankheitskosten mit Anrechnung auf den Selbstbehalt darstellen sollen (zum Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung durch die Partei siehe Punkt 3.3). Die Ausgaben für Akupunkturpflaster sind daher gemäß § 20 EStG 1988 nicht anzuerkennen; die fehlende Begründung durch die Abgabenbehörde I. Instanz wird in dieser Berufungsentscheidung nachgeholt.

- Schließlich hat das Finanzamt von den geltend gemachten Medikamentenkosten in Höhe von 479,39 € einen Betrag von 196,74 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zum Abzug zugelassen; die restlichen Kosten von 282,65 € (betreffend "Uncaria", Vitamin E-Kapseln, Omega 3-Kapseln, "Healthcare Brausetabletten" und "Schüssler-Salze") wurden gemäß § 20 EStG 1988 nicht anerkannt (S 15/2007 E-Akt). Demgegenüber hat die Bw. in ihrer Berufung ausgeführt, "die Kosten für die homöopathischen Produkte Uncaria, Vitamin E und Omega 3" seien ihr vom Arzt Dr. T verordnet und über dessen Anraten bestellt worden; gegen die Nichtanerkennung der "Healthcare Brausetabletten" (zu diesen siehe bereits unter Punkt 3.3) und "Schüssler-Salze" durch das Finanzamt hat die Bw. keine Einwendungen erhoben (siehe oben Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges).

Dazu ist festzuhalten, dass den diesbezüglichen Ausführungen der Bw. in ihrer Berufung insofern nicht gefolgt werden kann, als es sich bei Vitamin E-Präparaten (siehe dazu bereits unter Punkt 3.3) und Omega 3-Fischölkapseln (siehe S 61 ff UFS-Akt, [www.vitaminexpress.de/omega-3](http://www.vitaminexpress.de/omega-3)) nicht um homöopathische Produkte bzw. Medikamente, sondern um nicht abzugsfähige Nahrungsergänzungsmittel handelt. Anders verhält es sich beim Präparat "Uncaria" (S 3 ff/2009, insbesondere S 8/2009 E-Akt), dessen Abzugsfähigkeit

als (durch den Arzt Dr. T) medizinisch verordnetes, homöopathisches Produkt (vgl. *Doralt*, § 34 Tz 78, Stichwort "Krankheitskosten") gegeben ist.

- Als Ergebnis ist sohin festzuhalten, dass der Berufung der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 teilweise stattzugeben ist.

Der als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennende Gesamtbetrag von 1.282,45 € setzt sich wie folgt zusammen (gegen die Nichtanerkennung der von der Bw. nicht näher dargestellten Kosten betreffend das Massageinstitut D und die Kuranstalt J durch das Finanzamt hat die Bw. keine konkreten Einwendungen vorgebracht):

Honorare Dr. B: 29,00 €.

Honorare, Fahrtkosten Dr. H: 94,00 €.

Honorare, Fahrtkosten Mag. N: 322,56 €.

Honorare Dr. L: 390,00 €.

Honorare, Fahrtkosten Dr. M: 154,85 €.

Medikamentenkosten (inklusive "Uncaria"): 292,04 €.

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt:

Honorare Dr. O: 100,00 €.

Selbstbehalt Kniestütze (Strumpf): 25,60 €.

### *3.5 Zum streitgegenständlichen Jahr 2008:*

- Die Honorare an Dr. B, Dr. L (Osteopath) und Dr. C (Rheumatologe) hat das Finanzamt zu Recht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt. Unter Verweis auf die unter den Punkten 3.1 bis 3.3 getätigten Ausführungen sind auch die aus der Konsultation der Dr. S (Psychologin), die über Verordnung von Dr. B erfolgte, resultierenden Aufwendungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt zu gewähren.

- Die der Bw. aus der Behandlung bei Dr. M (Orthopäde) entstandenen Kosten sollen nach Auffassung der Abgabenbehörde I. Instanz nur unter Anrechnung auf den Selbstbehalt zu berücksichtigen sein (eine Begründung dafür lässt sich dem angefochtenen Bescheid nicht entnehmen); aus den unter Punkt 3.4 dargestellten Erwägungen und auf Grund der vorgelegten, diesbezüglichen Honorarnoten bzw. Patientenbriefe (S 24 ff/2008 E-Akt) sind nach

Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates die Aufwendungen betreffend Dr. M als außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt anzuerkennen.

- Die von der Bw. geltend gemachten Ausgaben für Akupunkturpflaster in Höhe von 394,82 € wurden vom Finanzamt mit der Begründung, sie seien nicht ärztlich verordnet worden, gemäß § 20 EStG 1988 nicht anerkannt. Diese Vorgangsweise der Abgabenbehörde I. Instanz ist nicht zu beanstanden; auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt 3.3 wird verwiesen.

- Von den geltend gemachten Medikamentenkosten in Höhe von 421,45 € hat das Finanzamt einen Betrag von 322,50 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zum Abzug zugelassen; die restlichen Kosten von 98,95 € (betreffend "Basen-Mineralmischung" und "Schüssler-Salze", S 21/2008 E-Akt) wurden mit der Begründung, sie seien nicht ärztlich verordnet worden, gemäß § 20 EStG 1988 nicht anerkannt. Gegen diese Vorgangsweise des Finanzamtes hat die Bw. keine Einwendungen erhoben; weshalb die für die "Basen-Mineralmischung" und die "Schüssler-Salze" getätigten Ausgaben Krankheitskosten darstellen sollen, hat die Bw. nicht dargelegt, weshalb der angefochtene Bescheid in diesem Punkt unverändert bleibt.

- Die von der Bw. beantragten Aufwendungen für vom Arzt verordnete Physiotherapie in Höhe von 454,00 € (755,00 € abzüglich Kostenersatz durch die GKK) zuzüglich Fahrtkosten wurden vom Finanzamt lediglich als außergewöhnliche Belastungen mit Anrechnung auf den Selbstbehalt anerkannt; eine Begründung dafür enthält der angefochtene Bescheid nicht.

Dazu ist festzuhalten, dass in Anbetracht des Krankheitsbildes der Bw. (seronegative Spondylarthropathie, degenerative Veränderungen der Wirbelsäule (bei den seronegativen Spondylarthropathien handelt es sich um chronisch entzündliche Gelenkserkrankungen (Entzündung der kleinen Wirbelgelenke mit Symptomen wie Rückenschmerzen, ua. durch Wirbelsäulenbefall), siehe dazu oben Punkt 2)) der unmittelbare Zusammenhang der strittigen, physiotherapeutischen Aufwendungen mit der Behinderung der Bw. gegeben ist, zumal bei Vorliegen einer Krankheit auch jene Kosten abzugsfähig sind, die der Besserung oder dem Erträglichmachen derselben dienen (vgl. *Doralt*, § 34 Tz 78, Stichwort "Krankheitskosten"). Die von der Bw. diesbezüglich beantragten Aufwendungen sind daher als außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt anzuerkennen.

- Weiters hat die Bw. Aufwendungen betreffend einen Rehabilitationsaufenthalt in A vom 22. Oktober bis zum 11. November 2008 geltend gemacht, und zwar Fahrtkosten von 207,48 € sowie den von ihr zu tragenden Selbstbehalt von 33,60 € (143,43 € abzüglich einer

Haushaltersparnis von 109,83 €). Das Finanzamt hat diese Ausgaben lediglich als außergewöhnliche Belastungen mit Anrechnung auf den Selbstbehalt anerkannt; eine Begründung dafür enthält der angefochtene Bescheid nicht. Demgegenüber hat die Bw. ausgeführt, aus dem Bericht des Rehabilitationszentrums A gehe hervor, dass der Aufenthalt mit ihrer 50%-igen Erwerbsminderung zusammenhänge.

Dazu ist festzuhalten, dass sich der von der Bw. angeführte Bericht auf S 31/2008 E-Akt befindet. In diesem von der Pensionsversicherungsanstalt, Rehabilitationszentrum A, verfassten, mit 10. November 2008 datierten "vorläufigen ärztlichen Entlassungsbericht" über den dortigen Aufenthalt der Bw. vom 22. Oktober bis zum 11. November 2008 werden folgende Diagnosen die Bw. betreffend angeführt: HLAB-27 positive, seronegative Spondylarthropathie; chronische Colitis ohne wesentliche Aktivitätszeichen; rezidivierende Uveitis; inzipiente Osteoporose; Dorsolumbalgie; degenerative Wirbelsäulenveränderungen; Hypercholesterinämie; Histaminintoleranz (siehe dazu bereits oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates folgt daraus der unmittelbare Zusammenhang des Rehabilitationsaufenthaltes der Bw. mit deren Behinderung; der für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen erforderliche Nachweis durch einen Kostenersatz durch die Sozialversicherung ist gegeben, hatte doch die Bw. für den 20-tägigen Aufenthalt lediglich einen Selbstbehalt von 143,43 € (sohin 7,17 €/Tag) zu bezahlen. Die von der Bw. beantragten Aufwendungen sind daher als außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt abzugsfähig.

- Die von der Bw. geltend gemachten Fahrtkosten nach Wien 3, Rudolfstiftung, in Höhe von 252,00 € wurden vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastungen mit Anrechnung auf den Selbstbehalt anerkannt; eine Begründung dafür enthält der angefochtene Bescheid nicht. Diesbezüglich hat die Bw. in ihrer Berufung und in ihrem Schreiben vom 5. Dezember 2009 ausgeführt, die strittigen Fahrten hingen mit ihrer Erkrankung zusammen; die Fahrten seien notwendig gewesen, da die Bw. Untersuchungen in der Rudolfstiftung hinsichtlich ihrer Colitis gehabt habe.

Mit diesem Vorbringen ist die Bw. im Recht. Wie aus dem auf S 33/2008 E-Akt enthaltenen Arztbrief des Dr. C vom 1. Juli 2008 (siehe oben Punkt a) in der Darstellung des Verfahrensganges) hervorgeht, kam es zu einer Verschlechterung der zum Krankheitsbild (zur Minderung der Erwerbsfähigkeit) der Bw. gehörenden Colitis, weshalb sie an die Gastroenterologie der Rudolfstiftung überwiesen wurde. In Zusammenhang mit dieser Überweisung und den diesbe-

züglichen Untersuchungen wurden die strittigen Fahrten von der Bw. getätigt, sodass diese als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen sind.

- Weiters hat die Bw. Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Behandlung bei Dr. R (zuzüglich Spitalskosten etc.) von insgesamt 395,81 € geltend gemacht (im Detail siehe oben Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges). Das Finanzamt hat diese Ausgaben lediglich als außergewöhnliche Belastungen mit Anrechnung auf den Selbstbehalt gewährt; eine Begründung dafür enthält der angefochtene Bescheid nicht. In ihrer Berufung hat die Bw. dazu ausgeführt, über die Anerkennung dieser Kosten mit oder ohne Selbstbehalt lasse sich streiten, da ihre Knieverletzung hauptsächlich auf die langjährige Gelenkserkrankung zurückzuführen sei und sie auf Grund ihrer chronischen Erkrankung auch einen längeren Spitalsaufenthalt gehabt habe bzw. auf Grund ihrer schlechten Gelenkssituation mehrere Physiotherapien notwendig gewesen seien.

Dazu ist festzuhalten, dass es bei den hier vorliegenden Aufwendungen von insgesamt 395,81 € offenbar um solche geht, die der Bw. aus einer Knieverletzung entstanden sind. Dass es sich hierbei um außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten) handelt, steht außer Zweifel; den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung, dass diese Ausgaben mit der Behinderung der Bw. in ursächlichem Zusammenhang stehen, hat die Bw. jedoch nicht erbracht, weshalb jene Aufwendungen mit Anrechnung auf den Selbstbehalt abzugsfähig sind.

- Schließlich hat die Bw. Ausgaben für orthopädische Hilfsmittel in Höhe von 19,80 € geltend gemacht, den unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer Behinderung allerdings nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht. Diese Aufwendungen sind daher – wie im angefochtenen Bescheid – als außergewöhnliche Belastungen mit Anrechnung auf den Selbstbehalt abzugsfähig.

- Als Ergebnis ist sohin festzuhalten, dass der Berufung der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 teilweise stattzugeben ist.

Der als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennende Gesamtbetrag von 2.653,50 € setzt sich wie folgt zusammen (gegen die Nichtanerkennung der von der Bw. nicht näher dargestellten Kosten betreffend das Massageinstitut D durch das Finanzamt hat die Bw. keine konkreten Einwendungen vorgebracht):



- Honorare, Fahrtkosten Dr. B: 312,00 €.
- Honorare Dr. L: 78,00 €.
- Honorare, Fahrtkosten Dr. C: 362,16 €.
- Honorare, Fahrtkosten Dr. S: 88,24 €.
- Honorare, Fahrtkosten Dr. M: 482,72 €.
- Medikamentenkosten: 322,50 €.
- Selbstbehalt, Fahrtkosten Physiotherapie: 514,80 €.
- Selbstbehalt, Fahrtkosten Rehabilitationsaufenthalt in A: 241,08 €.
- Fahrtkosten Rudolfstiftung: 252,00 €.

Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt:

- Honorare Dr. R, Spitalskosten etc.: 395,81 €.
- Orthopädische Hilfsmittel: 19,80 €.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, 29. März 2010