

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerde der Bf_Adr_1 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 25.11.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt

Im Jahr 2012 erzielte die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG von der Pensionsversicherungsanstalt.

1 Am 9.8.2013 langte die **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012** elektronisch bei der Abgabenbehörde ein. Die Bf. gab an, dass sie keinen Freibetrag wünsche und weiters, der Grad ihrer Behinderung sei mit 50% in Form einer Zuckerkrankheit gegeben. Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung würden einen Betrag in Höhe von EUR 2.086,40 ergeben, welchen die Bf. als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt; KZ 476) geltend machte.

2 Mit **Ersuchen um Ergänzung** vom 28.10.2013 wurde die Bf. vom FA (kurz: FA) gebeten, eine detaillierte Aufstellung der Krankheitskosten und einen belegmäßigen Nachweis vorzulegen, sowie erhaltene Kostensätze dem FA bekannt zu geben.

2.1 Die Bf. legte daraufhin folgende **Rechnungen** bzw Beweismittel vor:

ABC_ -**Apotheke** (Übersicht der von der Apotheke verrechneten Artikel für das Jahr 2012); Zeitraum 01.01.2012-31.12.2012: Gesamtbetrag **EUR 577,95**

Artikelbezeichnung	Pkg. à EUR

Normohex FTBL 0,4mg, 30 St	11 à 5,15
Herzschutzass RTP TBL 100mg, 100 St	4 à 3,40
Exforge FTBL 5mg/80mg, 28 St	12 à 5,15
Luminox TBL, 30 St	12 à 29,51
Mag. Rezeptur	7 à 5,15
Calmurid SLB, 50g	4 à 5,10
Novorapid Penfill PATR, 5 St	4 à 5,15
Insulatard Penfill 3ml, 5 St	2 à 5,15
Diproderm CR, 15g	1 à 4,55
+Clotrim 0,2/Aethanol 4/ Isopro Myri	2 à 6,25
abzüglich Bonusguthaben (12,62)	

B Orthopädie-Schuhtechnik GmbH; Rechnung vom 31.05.2012:

Gesamtbetrag **EUR 58,14**

Artikelbezeichnung	Stk à EUR
SBH für Orthopädische Schuhe	1 à 58,14

Optik C; Rechnung vom 31.10.2012: Gesamtbetrag **EUR 950,00**

Artikelbezeichnung	Stk à EUR
Brillenfassung	1 à 295,00
Gleitsichtglas rechts	1 à 359,00
Gleitsichtglas links	1 à 359,00
SonnenCLIP grau	1 à 70,00
Krankenkasse	- 106,31
Selbstbehalt	84,60
Nachlass	- 111,29

Fußpflegestudio D; Rechnung vom 12.12.2012: Gesamtbetrag **EUR 407,00**

Artikelbezeichnung	Stk à EUR
Medizinische Fußpflege	1 à 26,50
Gehwol Fußkraft- blau 125 ml 3302	1 à 9,90

3 Der **Erstbescheid** erging am 25.11.2013 wie folgt:

Gesamtbetrag der Einkünfte (PVA)	18.509,45
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	- 60,00
Außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	- 950,00
Selbstbehalt	950,00
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	- 243,00
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	- 840,00
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	- 636,09
Einkommen	16.730,36
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.091,58
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.691,58
Festgesetzte Einkommensteuer	- 700,00
Abgabengutschrift	700,00

Das FA anerkannte die Kosten für Brillen iHv 950,00 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt (KZ 730 Krankheitskosten) und lediglich einen Betrag iHv 636,09 als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit der Behinderung, das heißt ohne Selbstbehalt (KZ 476 „nachgewiesenen Kosten aus eigener Behinderung“). Dieser Betrag umfasst die gesamten Apothekenkosten iHv 577,95 € und die Kosten für die orthopädischen Schuhe iHv 58,14 €. Die Kosten der Fußpflege wurden vom FA nicht anerkannt, da diese keine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

4 Dagegen wurde am 4.12.2013 **Berufung** erhoben. Diese richtet sich "gegen den Bescheid vom 25.11.2013 betreffend Fußpflege E 2012"; es werde beantragt, "einen Betrag iHv 500,13 EURO zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen". Begründet wurde dies mittels "ärztlicher Bestätigung wegen Diabetes"; Belege seien bereits beim FA. Der erwähnten ärztlichen Bestätigung ist Folgendes zu entnehmen: Der Allgemeinmediziner Dr. E bestätigt, dass die Bf. an einem insulinpflichtigen Diabetes mellitus leide und in regelmäßiger ärztlicher Behandlung in seiner Praxis stehe; sie benötige zur Verhinderung von Hautschäden eine regelmäßige medizinische Fußpflege.

Den vorgelegten Unterlagen, sowie den Ausführungen der Berufung vom 4.12.2013 ist zu entnehmen, dass sich der Betrag von iHv 2.086,40 € laut Erklärung (KZ 476 nachgewiesenen Kosten aus eigener Behinderung) im Wesentlichen wie folgt zusammensetzt (Beträge in EURO):

ABC_ Apotheke	577,95
orthopädische Schuhe (Selbstbehalt)	58,14
Brillen	950,00
Fußpflege	500,13
Gesamt	2.086,22

5 Mit Beschwerdevereentscheidung vom 21.1.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Aufwendungen für Körperpflegemaßnahmen seien keine Krankheitskosten, da sie auch bei gesundem körperlichem Zustand anfallen können und nicht zwangsläufig durch eine innere Erkrankung verursacht werden würden. Eine steuerliche Abzugsfähigkeit liege daher nicht vor. Im Übrigen werde die zugrunde liegende Erkrankung (Diabetes) durch den Pauschbetrag gem. Verordnung zu § 35 EStG 1988 abgegolten. Die Beschwerde werde daher als unbegründet abgewiesen.

6 Im Vorlageantrag vom 13.2.2014 führte die Bf. Folgendes aus:

"Aufwendungen für Körperpflegemaßnahmen seien keine Krankheitskosten, da sie auch bei gesundem körperlichem Zustand anfallen könnten und nicht zwangsläufig durch eine innere Erkrankung verursacht werden würden. Eine steuerliche Abzugsfähigkeit liege daher nicht vor. Im Übrigen werde die zugrunde liegende Erkrankung (Diabetes) durch den Pauschbetrag gem. Verordnung zu § 35 EStG 1988 abgegolten. Kosten einer z.B. alternativmedizinischen Behandlung sind grundsätzlich dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn die Zwangsläufigkeit mittels ärztlicher Verordnung nachgewiesen wird (vgl. UFS vom 07.05.2013, RV/0028-W/13, sowie UFS vom 2.2.2012, RV/0440-L/11 zu Kinesiologiebehandlungen). Auch im Falle eines durch ärztliches Sachverständigengutachten festgestellten Grades der Behinderung besteht diese Verpflichtung zum Nachweis einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von konkreten Heilbehandlungen. Die Berücksichtigung von Aufwendungen behinderter Personen für Heilbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes setzt überdies den Nachweis des Zusammenhanges der betreffenden Kosten mit der Behinderung voraus (vgl. UFS vom 30.09.2005, RV/2004-W/04). Bei mir wurde im Kalenderjahr 2006 Diabetes festgestellt. Gleichzeitig wurde eine Zehe am linken Fuß amputiert, weshalb ich seither orthopädische Schuhe tragen muss. Seit 2 Jahren leide ich immer wieder an Hühneraugen, die meinen Fuß regelrecht zu stürmen scheinen. Diese werden von einer kompetenten Fußpflege entfernt, um größere Schäden entgegen zu wirken. Dieser Vorgang muss alle drei Wochen wiederholt werden. Die Notwendigkeit einer Fußpflege à EUR 26,50 kann ich durch die beigelegte ärztliche Bestätigung belegen. Zudem ist klar ersichtlich, dass es einen Zusammenhang der betreffenden

Fußpflegekosten mit meiner Behinderung gibt. Diese Art einer Körperpflfegemaßnahme stellt in meinem Fall Krankheitskosten iHv EUR 407,00 dar, da sie nicht überwiegend in diesem Ausmaß bei gesundem körperlichem Zustand anfallen kann. Bei gesundem körperlichem Zustand liegt es durchaus innerhalb der allgemeinen Lebenserfahrung, dass man an einem Hühnerauge am Fuß „erkrankt“. Da ich diesen besagten Hühneraugen aber regelrecht übersäht werde, wird deutlich, dass diese Krankheit mit meiner Behinderung in Zusammenhang steht. Ich beantrage die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuen Bescheides, mit dem meine Beschwerdevorbringen Rechnung getragen wird."

Am 14.4.2014 wurde die Beschwerde gemäß § 264 BAO dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und der Sachverhalt wie folgt dargestellt:

Mit elektronischer Erklärung vom 09.08.2013 beantragte die Beschwerdeführerin – unter Geltendmachung einer eigenen Behinderung im Ausmaß von 50% und einer Zuckerdiät – die Zuerkennung von zusätzlichen Kosten iHv EUR 2.086,40 für das Veranlagungsjahr 2012. Aufgrund dieser Erklärung wurde sie seitens des Finanzamtes mit Vorhalt vom 28.10.2013 ersucht, eine detaillierte Aufstellung der Krankheitskosten vorzulegen, diese mittels Belegen nachzuweisen und erhaltene Kostenersatz bekannt zu geben. In Beantwortung dieses Schreibens legte die Beschwerdeführerin diverse Belege vor, darunter auch eine Rechnung über Fußpflege. Mit Erstbescheid vom 25.11.2013 wurden der Beschwerdeführerin Krankheitskosten iHv EUR 950,00, ein Freibetrag wegen einer Behinderung gem. § 35 Abs. 3 EStG (Diabetes) iHv EUR 243,00, der Pauschbetrag betr. außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung iHv EUR 840,00 sowie zusätzliche Kosten iHv EUR 636,09 als abzugsfähig zuerkannt. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kosten für Fußpflege wurden nicht berücksichtigt, da es sich dabei nicht um Krankheitskosten handelt. Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin am 04.12.2013 Berufung (Beschwerde) und führte aus, eine medizinische Fußpflege sei aufgrund ihrer Diabeteserkrankung erforderlich, wobei sie eine diesbezügliche ärztliche Bestätigung beilegte. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.01.2014 wurde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen, dass Körperpflfegemaßnahmen auch bei gesundem körperlichem Zustand anfallen können und nicht zwingend durch eine Erkrankung verursacht werden. Die jeweilige Erkrankung wird durch den Pauschbetrag abgedeckt.

Als Beweismittel legte das FA diesbezüglich die Vorbehaltsbeantwortung vom 11.12.2013 (vorgelegte Rechnungen) und den Anhang zur Beschwerdeschrift vom 04.12.2013 (ärztliche Bestätigung) vor.

Stellung genommen wurde seitens des FA wie folgt:

"Mit Eingabe vom 17.02.2014 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und ergänzte ihre bisherigen Ausführungen. Sie leide an stark ausgeprägten Hühneraugen, die durch ihre Diabeteserkrankung hervorgerufen würden; um diese zu entfernen, müsse sie in dreiwöchigen Abständen

eine medizinische Fußpflege à EUR 26,50 (gesamt EUR 407,00) durchführen lassen. Des Weiteren führte sie aus, die Zwangsläufigkeit der Inanspruchnahme konkreter Heilbehandlungen müsse durch ärztliche Verordnung unter Nachweis des Zusammenhanges der betreffenden Kosten mit der Behinderung belegt werden. Abgesehen davon, dass die von der Beschwerdeführerin vorgelegte ärztliche Bestätigung keinen ursächlichen Zusammenhang zwischen Diabetes mellitus und den von ihr behaupteten Hühneraugen aufzeigt, stellt diese weder eine Diagnose über das Vorliegen von Hühneraugen noch eine Verordnung zur Inanspruchnahme einer medizinischen Fußpflege zum Zweck der Entfernung von Hühneraugen dar. Da es sich bei der medizinischen Fußpflege somit nicht um eine ärztlich verordnete Heilbehandlung handelt, sind die diesbezüglichen Kosten nicht im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen, sondern mit dem Behindertenpauschbetrag abgegolten (vgl. z.B. UFS Wien 13.10.2013, RV/1857-W/13). Das FA stellt daher den Antrag, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen."

7 Zur Klärung der Frage, ob der Bf im Zusammenhang mit dem festgestellten Grad der Behinderung im Ausmaß von 50% auch eine Gehbehinderung bescheinigt wurde, stellte das BFG im Rahmen ergänzender Ermittlungen fest: Nach dem ärztlichen Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes, Landesstelle F vom 11. Jänner 2012 ist die Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel gegeben. Auch ein Ausweis gemäß § 29b StVO wurde nicht ausgestellt.

8 Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 37 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs.1 B-VG zu erledigen sind. Demnach war über die gegenständliche Berufung als Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht abzusprechen.

II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)

1 Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt:

Die Bf bezog im Jahr 2012 eine ASVG-Pension. Im Jahr 2006 wurde festgestellt, dass sie an Diabetes mellitus leidet. Der Bf musste wegen der Zuckerkrankheit bereits eine Zehe am linken Fuß abgenommen werden. Auf Grund dieser Erkrankung wurde ihr ein Gesamtgrad der Behinderung im Ausmaß von 50 %, nicht jedoch eine Gehbehinderung bescheinigt. Danach ist der Bf die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar. Auch ein Ausweis gemäß § 29b StVO wurde nicht ausgestellt.

Am 9.8.2013 reichte sie die **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012** elektronisch bei der Abgabenbehörde ein. Hierbei gab sie an, dass sie keinen Freibetrag wünsche und weiters, der Grad ihrer Behinderung sei mit 50% in Form einer Zuckerkrankheit gegeben. Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung würden einen Betrag in Höhe von EUR 2.086,40 ergeben, welchen die Bf. als außergewöhnliche Belastung (KZ 476; ohne Selbstbehalt) geltend machte.

Auf Ersuchen des FA vom 28.10.2013, eine detaillierte Aufstellung der Krankheitskosten und einen belegmäßigen Nachweis vorzulegen, sowie erhaltene Kostensätze bekannt zu geben, reichte die Bf. eine Kostenzusammenstellung der Apotheke (Apothekenrechnung) aus dem Jahre 2012, eine Rechnung über den Selbstbehalt für orthopädische Schuhe, eine Rechnung über eine Brille sowie eine Fußpflegerechnung nach.

Die Apothekenrechnung in Höhe von EUR 577,95 beinhaltet folgende Positionen:

Artikelbezeichnung	Anwendungsbereich (Quellen: www.pharmazie.com , www.agepha.com)	Pkg. à EUR
Normohex FTBL 0,4mg, 30 St	Leichte bis mittelschwere Hypertonie.	11 à 5,15
Herzschutzass RTP TBL 100mg, 100 St	- Verminderung des Herzinfarktrisikos bei Patienten mit Angina pectoris – zur Rezidivprophylaxe nach Herzinfarkt – zur Vorbeugung von Schlaganfällen nach zerebralen Durchblutungsstörungen (TIA) und Apoplexie – zur Thromboseprophylaxe nach gefäßchirurgischen Eingriffen wie z.B. Bypass-Operationen – akuter Myokardinfarkt – zur Intervalltherapie von Migräne	4 à 3,40
Exforge FTBL 5mg/80mg, 28 St	Behandlung der essenziellen Hypertonie. Exforge wird angewendet bei Erwachsenen, deren Blutdruck durch eine Amlodipin- oder Valsartan-Monotherapie nicht ausreichend kontrolliert werden kann.	12 à 5,15

Luminox TBL, 30 St	Zur diätetischen Behandlung von Nacht- und Dämmerungssehschwäche.	12 à 29,51
Mag. Rezeptur		7 à 5,15
Calmurid SLB, 50g	Hyperkeratosen, Rhagaden, Ichthyosis.	4 à 5,10
Novorapid Penfill PATR, 5 St	NovoRapid wird angewendet zur Behandlung von Diabetes mellitus bei Erwachsenen, Jugendlichen und Kindern ab dem Alter von 2 Jahren.	4 à 5,15
Insulatard Penfill 3ml, 5 St	Zur Behandlung des Diabetes mellitus.	2 à 5,15
Diproderm CR, 15g	Zur Behandlung von entzündlichen und juckenden Hauterkrankungen, bei denen stark wirksame, topisch anzuwendende Glukokortikoide angezeigt sind, wie z.B. Psoriasis vulgaris, Initialbehandlung des schweren atopischen Ekzems.	1 à 4,55
+Clotrim 0,2/ Aethanol 4/Isopro Myri	Anwendungsbereich sind Pilzkrankungen	2 à 6,25
abzüglich Bonusguthaben		- 12,62

Der Selbstbehalt für die orthopädischen Schuhe betrug 58,14 €, der Aufwand für eine Brille 950 €. Für das Beschwerdejahr 2012 legte die Bf lediglich die Rechnung eines Fußpflegestudios iHv 36,40 € vor.

Zur Höhe der Aufwendungen für die Fußpflege gab die Bf verschiedene Beträge bekannt: Einerseits mit Berufung einen Betrag iHv 500,13 € und andererseits mit Vorlageantrag einen Betrag iHv 407,00 €. Für die Behauptung, die Fußpflege sei regelmäßig alle drei Wochen erfolgt, wurde kein Nachweis vorgelegt.

Nur im Fall der Zugrundelegung des Ausgabenbetrages für Fußpflege iHv 500,13 € laut Berufung ist der als außergewöhnliche Belastung (KZ 476; ohne Selbstbehalt) laut Erklärung geltend gemachte Betrag in Höhe von EUR 2.086,40 nachvollziehbar.

Mit Erstbescheid vom 25.11.2013 korrigierte das FA den geltend gemachten Betrag iHv 2.086,40 € dahingehend, dass die Brillenkosten in Höhe von 950,00 € als

Krankheitskosten (KZ 730; mit Selbstbehalt) und die Apothekenkosten iHv 577,95 € sowie die Kosten für die orthopädischen Schuhe iHv 58,14 €, insgesamt somit 636,09 € als "nachgewiesene Kosten aus eigener Behinderung" (KZ 476; ohne Selbstbehalt) anerkannt wurden. Die Kosten für die Fußpflege fanden keine Anerkennung, da diese nicht als „Krankheitskosten“ anzusehen seien.

Als Anhang zur Berufung vom 4.12.2013 legte die Bf eine mit 3.12.2013 datierte ärztliche Bestätigung des Allgemeinmediziners Dr. E vor, wonach die Bf. an einem insulinpflichtigen Diabetes mellitus leidet und in regelmäßiger ärztlicher Behandlung in seiner Praxis steht. Zur Verhinderung von Hautschäden benötigt sie eine regelmäßige medizinische Fußpflege.

2 Beweiswürdigung:

Der für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt gründet sich im Wesentlichen auf die von der Abgabenbehörde aufgenommenen Beweise, sowie den Inhalt des Verwaltungsaktes.

Die Bf hat die ihr im Jahr 2012 entstandenen Kosten für die Fußpflege trotz Aufforderung, diese aufzugliedern und belegmäßig nachzuweisen weder nachgewiesen, noch betragsmäßig glaubhaft gemacht. Die Frage, ob sie Kostenersätze erhalten habe, ließ die Bf unbeantwortet. Ein betragsmäßiger Nachweis bzw. eine entsprechende Glaubhaftmachung der Kosten für die Fußpflege ist daher als nicht erbracht anzusehen. Die Behauptung der Bf, sie hätte Aufwendungen für Fußpflegemaßnahmen, speziell im Hinblick auf die Gefahr des Auftretens von "Hühneraugen", getätigt, wird allerdings dem Grunde nach nicht bezweifelt. Auch die ärztliche Bestätigung ist insoweit schlüssig und nachvollziehbar. Diese weist zwar aus, dass sich die Bf aufgrund insulinpflichtiger Diabetes mellitus in regelmäßiger ärztlicher Behandlung befindet und dass sie zur Verhinderung von Hautschäden eine regelmäßige medizinische Fußpflege benötigt. Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen dem Diabetes und der Notwendigkeit der Fußpflege wird hierdurch jedoch nicht hergestellt.

Aus der vorgelegten Übersicht der von der Apotheke verrechneten Artikel für das Jahr 2012 geht hervor, dass sich diese in Privat- und Rezeptkäufe untergliedert. Privat gekauft wurde demnach zB das Medikament "Luminox". Außerdem scheinen in der Produktübersicht der Apotheke Medikamente auf, deren Anwendung in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung der Bf stehen (zB Medikamente zur Behandlung von Hypertonie). Ein Zusammenhang mit der Krankheit, die der bescheinigten Behinderung zu Grunde liegt, dürfte daher nur für einen Teil der Medikamente geben sein.

3 Rechtslage:

§ 34 Abs. 6 EStG lautet auszugsweise:

Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden: [...]

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) [...].

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 35 Abs. 5 EStG lautet:

Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998, bzw BGBl. II Nr. 430/2010** ordnet - auszugsweise - Folgendes an:

[...]

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

[...]

4 Erwägungen:

4.1 Gemäß § 1 der – auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen – Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (im Folgenden kurz: VO), liegt eine Behinderung iSd §§ 2 bis 4 der Verordnung nur vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Dieser Nachweis liegt im gegenständlichen Fall vor.

Nach § 4 der VO sind bei Steuerpflichtigen mit nachgewiesener eigener Behinderung neben den in § 35 EStG 1988 vorgesehenen gestaffelten Pauschbeträgen die Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

4.2 Werden – wie im vorliegenden Fall – Kosten einer Heilbehandlung oder für Hilfsmittel im Sinn des § 4 der VO geltend gemacht, bedarf es eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150). Kosten, die der Behandlung anderer Leiden dienen, können nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

Die Beurteilung der Frage, ob ein ursächlicher Zusammenhang der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt, gegeben ist, kann – sofern der Zusammenhang nicht offensichtlich ist – nur auf

der Grundlage ärztlicher Sachkunde erfolgen. Eine ärztliche Bestätigung wurde im Beschwerdefall zwar vorgelegt, diese enthält aber keine diesbezügliche konkrete Aussage und vermag daher einen solchen Zusammenhang nicht herzustellen.

Als Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der VO gelten Arzt-, Spitals-, ärztlich verordnete Kur und Therapiekosten sowie die Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Daraus ist ersichtlich, dass Kosten, die nicht unter diese Kategorien der Aufwendungen fallen, mit dem gesetzlich vorgesehen Pauschbetrag abgegolten sind.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens handelt es sich bei den Ausgaben für eine Fußpflege um Aufwendungen, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mehrheitlich von Gesunden verausgabt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Zudem ist in einem Fußpflegestudio in aller Regel kein ärztliches bzw. medizinisch geschultes Personal tätig.

Gerade aus diesem Grund fordern Lehre und Rechtsprechung als Nachweis für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen jedenfalls eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit - im Weiteren die Zwangsläufigkeit - der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch **vor** Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat. Darüber hinaus muss sichergestellt sein, dass die durchgeführten Maßnahmen unter Anleitung einer fachkundigen Person - dh eines Arztes oder Therapeuten - eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung des spezifischen Krankheitsbildes haben und die Wirkung der Behandlung auf das Leiden geprüft werden kann (UFS 20.3.2008, RV/2462-W/07; 24.9.2008, RV/0973-L/07; vgl. auch BFH 14.8.1997, III R 67/96).

Auch nach der Rechtsprechung des OGH können nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, den therapeutischen Zweck gewährleisten bzw. medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen hintanhaltend und somit die Qualifikation als "Heilmittel" oder "Heilbehandlung" für sich in Anspruch nehmen (OGH 5.12.2000, 10 Obs 311/00h).

Fußpflegekosten stellen grundsätzlich auch bei Vorliegen einer Behinderung keine ärztlichen Therapiekosten dar, sondern werden vom Behindertenpauschbetrag abgedeckt. Darüber hinaus ist aus der Rechnung des Fußpflegestudios vom 12.12.2012 nicht ersichtlich, wie viele Fußpflegesitzungen tatsächlich im Jahr 2012 durchgeführt wurden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund, wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen geht; es liegt an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. VwGH vom 18.5.1995, 93/15/0079 mit Hinweis auf weitere Erkenntnisse vom 1. Oktober 1991, ZI. 91/14/0077, und vom 11. Mai 1993, ZI. 90/14/0019; Ritz, BAO-Kommentar, Rz 12 zu § 115).

4.3 In einer Reihe von vergleichbaren Fällen hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) bzw das Bundesfinanzgericht (BFG) Aufwendungen, die als "Hilfsmittel bzw Kosten

der Heilbehandlung" geltend gemacht wurden, nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt:

4.3.1 In dem vom UFS entschiedenen Fall, *RV/2462-W/07* vom 20.3.2008, ging es unter anderem um die Geltendmachung von „Rückentherapie“ und „Heilturnen“ als außergewöhnliche Belastung. Die Übungen wurden in einem Fitnesscenter absolviert, in welchem ausschließlich nichtärztliches Personal tätig ist. Der UFS hat hierzu erwogen, dass Behandlungsleistungen **vor** Beginn der Behandlung ärztlich verordnet werden müssen, weil eine Behandlung nicht nach ihrer Durchführung verordnet werden kann. In dem als (ärztliche) „Bestätigung“ bezeichneten Schreiben (26.3.2007) wird u.a. ausgeführt, dass die Bw. „Zur Stärkung der Rückenmuskulatur regelmäßig ein Fitnessstudio aufsuchen soll“. Dies ist keine ärztliche Verordnung, sondern lediglich eine ärztliche Empfehlung. Die ärztliche Empfehlung ist daher keine einer Behandlung vorangehende, sondern eine nach einer Behandlung erstellte ärztliche Empfehlung. Nach einer Behandlung erstellte ärztliche Empfehlungen sind schon deshalb unbeachtlich, weil eine Behandlung logischerweise nicht nach deren Durchführung empfohlen werden kann. Davon abgesehen spricht die ärztliche Empfehlung iVm der Aussage der Bw., sie müsse zur Vermeidung von Rückenschmerzen lebenslang regelmäßig Turnübungen machen, dafür, dass die Muskel stärkenden Turnübungen der Vorbeugung von Rückenschmerzen dienen und damit keine zur Heilung oder Linderung von bereits bestehenden Rückenschmerzen notwendige Heilbehandlung sind. In dem von der Bf. im Verfahren vorgelegten Schreiben des Arztes, welches am 14.3.2008 ausgestellt wurde, wurde keine Muskel stärkende Rückenbehandlung verordnet, sondern lediglich bestätigt, dass für das Jahr 2006 eine mindestens 1x wöchentlich durchzuführende, geführte Rückengymnastik ärztlich verordnet worden ist. Weiters hat eine zumindest teilweise Kostenübernahme durch einen Sozialversicherungsträger nicht stattgefunden.

4.3.2 In der Entscheidung des *UFS, RV/0973-L/07* vom 24.9.2008, war die Geltendmachung der Aufwendungen für die Anschaffung einer „Infrarotwärmekabine“ und ein Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastung strittig, wobei die Aufwendung in Zusammenhang mit einer 30%igen Behinderung des Bw. stand. Dazu hat der UFS erwogen, dass für die Anerkennung der Anschaffung der Infrarotkabine (bezeichnet als sog. Hilfsmittel) von Lehre und Rechtsprechung jedenfalls auch eine konkrete Verordnung durch einen befugten Arzt notwendig gewesen wäre, um von einer für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung erforderlichen Zwangsläufigkeit ausgehen zu können. Im gegenständlichen Fall war den ärztlichen Bestätigungen aber lediglich zu entnehmen, dass die Anschaffung einer solchen Infrarotwärmekabine „empfehlenswert“ wäre. Das Vorliegen einer ärztlichen Therapiemaßnahme für die beim Bw. zweifellos vorhandene Krankheit kann aus einer derartigen unverbindlichen Empfehlung jedoch nicht geschlossen werden. Bezüglich der Aufwendungen „Fitnessstudio“ hat der UFS in dieser Entscheidung fest gehalten, dass allgemein bekannt vorausgesetzt werden darf, dass es sich bei Ausgaben für ein Fitnesscenter nach allgemeinem Verständnis um solche handelt, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern in der Mehrzahl

auch von Gesunden in der Absicht getätigt werden, ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Vor allem ist in einem Fitnesscenter in der Regel nicht ärztliches Personal tätig. Der UFS verweist hier auf die o.a. Entscheidung des UFS, RV/2462-W/07, worin eine ärztliche Verordnung **vor** Beginn einer Behandlung als notwendig erachtet wird. Auch im hier angeführten Fall des UFS, RV/0973-L/07 konnte der Bw. den Beweis der ärztlichen Verordnung **vor** Beginn der Behandlungsleistungen nicht erbringen. Nach den vorgelegten Bestätigungen des Hausarztes hatte der Bw. ein Muskeltraining im Fitnessstudio lediglich empfohlen. Auch hier wurde ein Ersatz der Aufwendungen durch einen Sozialversicherungsträger, der allenfalls ein Indiz für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen stellen würde nicht geleistet. Es wird hier auf die Fundstelle „Doralt, a.a.O., Tz 34 Tz 38, Stichwort „Alternativmedizinische Behandlung“ verwiesen.

4.3.3 In einem ebenfalls vergleichbaren Fall des UFS, RV/0090-S/08 vom 7.8.2009, welcher die Geltendmachung einer Magnetfeldtherapie als außergewöhnliche Belastung behandelt, wurde erwogen, dass Maßnahmen der Krankheitsprävention zwar zu den unter die Ausübung der Medizin fallenden Tätigkeiten eines Arztes (§ 2 ÄrzteG) zählen, dennoch diese im Rahmen des § 34 EStG Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten oder zur Erhaltung der Gesundheit nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen sind. Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit. Die Anschaffung eines Magnetfeldtherapiegerätes (bezeichnet als sog. Hilfsmittel) erfordert eine konkrete Verordnung durch einen Arzt, um von einer für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erforderlichen Zwangsläufigkeit ausgehen zu können. In diesem Streitfall wurde das Therapiegerät mehr als ein Jahr vor der Empfehlung des Arztes angeschafft. Auch diese Entscheidung verweist zum einen auf die o.a. Entscheidung des UFS, RV/2462-W/07, sowie auf die o.a. Entscheidung des UFS, RV/0973-L/07 und fordert auch eine ärztliche Verordnung **vor** Beginn der Behandlung zur Anerkennung der Aufwendungen.

4.3.4 Diese Judikaturlinie findet auch im BFG ihre Fortsetzung: Mit Erkenntnis vom 15.7.2014, RV/1100561/2012 hat das BFG die Frage der Anerkennung von Heilbehandlungen bei 50%iger Behinderung behandelt. Auch hier hat das BFG betont, dass es als allgemein anerkannt gilt, dass es sich bei den Ausgaben für ein Fitnesscenter um solche Aufwendungen handelt, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern auch von Gesunden verausgabt werden. Weiters wird hier – unter Verweis auf die Entscheidung des UFS, RV/2462-W/07, – als Nachweis für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen jedenfalls eine ärztliche Verordnung gefordert.

4.4 Im Hinblick auf die angeführte ständige Judikatur des UFS bzw des BFG ist Folgendes fest zu halten:

4.4.1 Bezogen auf den hier streitgegenständlichen Fall der Geltendmachung von Fußpflegekosten in Zusammenhang mit einer 50%igen Behinderung (Zuckererkrankung) ist zu sagen, dass die vorgelegte ärztliche „Bestätigung“ keine "ärztliche Verordnung" darstellt. Aus der Bestätigung vom 3.12.2013 – ausgestellt durch den Arzt Dr. E – geht nicht hervor, dass die Fußpflege "verordnet" wurde. Der Hinweis, „Sie benötigt

zur Verhinderung von Hautschäden eine regelmäßige medizinische Fußpflege“, stellt lediglich eine Empfehlung durch den Arzt dar. Es geht aus dieser Bestätigung auch hervor, dass die Fußpflegemaßnahmen nicht der „Behandlung“, sondern der „Vorbeugung“ von Hautschäden, also der Krankheitsprävention, dienen sollen. Zudem wurde die Bestätigung nach und **nicht vor** Beginn der Fußpflegemaßnahmen ausgestellt, welches – wie oben in den angeführten Entscheidungen dargestellt – in derartigen Fällen ein unbedingtes Erfordernis für die Anerkennung ist.

Auch ein Ersatz der Aufwendungen durch einen Sozialversicherungsträger, der allenfalls ein Indiz für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen stellen würde, wurde nicht geleistet. Außerdem konnte die Bf die tatsächlich angefallenen Kosten für die Fußpflege trotz Nachfrage des FA nicht konkret und zweifelsfrei beziffern.

Aus den dargelegten Gründen waren die Fußpflegekosten daher – wie auch schon vom FA entschieden – nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG anzuerkennen.

5 Die Bf. hat eine Übersicht der von der Apotheke verrechneten Artikel für das Jahr 2012 in Höhe von EUR 577,95 vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass darin sowohl Privat- als auch Rezeptkäufe enthalten sind und Medikamente gekauft wurden, deren Anwendung in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung der Bf stehen. Um dem Anspruch der raschen Verfahrensführung zu genügen, wird jedoch davon abgesehen, diesbezügliche ergänzende Erhebungen durchzuführen, weshalb eine Abänderung zu Ungunsten der Bf in diesem Punkt nicht erfolgt.

6 Was die geltend gemachten Kosten für die orthopädischen Schuhe betrifft, wurden diese der Bf. seitens des FA bereits als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zuerkannt. Es war ohne weiteres ersichtlich, dass es sich um orthopädische Schuhe handelt und die in Form des Selbstbehalts geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung standen.

7 Die Kosten für die Brille wurden seitens des FA bereits in Höhe von EUR 950,00 als Krankheitskosten mit Selbstbehalt anerkannt.

8 Abschließend wird bemerkt, dass die Anwendung der Bestimmung des § 3 der VO zu Gunsten der Bf und somit die allfällige Zuerkennung des Freibetrages iHv 153,00 € monatlich nicht möglich war, da – wie die ergänzenden Ermittlungen ergaben – eine Gehbehinderung nicht bescheinigt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

III. Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die im gegenständlichen Erkenntnis angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt bzw. ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Dass dem Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein konnte, lag vor allem an der Würdigung des Sachverhaltes und nicht daran, dass Zweifel an der Auslegung rechtlicher Vorschriften existierten. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Linz, am 18. September 2014