

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerde des Bf., Adresse, vertreten durch Helga Kogler, Unterlochnerstraße 16, 5230 Mattighofen, vom 22. Juli 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärching vom 12. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011, St.Nr. 000/0000 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen:	24.316,85 €
Einkommensteuer:	4.784,96 €
anrechenbare Lohnsteuer:	- 7.087,22 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988:	0,03 €
festgesetzte Einkommensteuer:	- 2.269,00 €
Abgabengutschrift:	- 2.269,00 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Berufungswerber (nunmehriger Beschwerdeführer, im Folgenden kurz als Bf. bezeichnet) bezog im Jahr 2011 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

In der am 4. April 2012 elektronisch beim Finanzamt Braunau Ried Schärching eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 machte der Bf. als außergewöhnliche Belastung Heilbehandlungskosten in Höhe von Euro 2.471,20 geltend.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 10. Juli 2012 wurde der Bf. aufgefordert, eine genaue Aufstellung sowie Belege zu den beantragten Kosten der Heilbehandlung in Höhe von € 2.471,20 einzusenden, die Höhe der erhaltenen Ersätze anzugeben und den Bescheid des Bundessozialamtes samt Beiblatt vorzulegen.

Weiters wurde er aufgefordert, bekannt zu geben, aufgrund welcher Erkrankung die 70%-ige Erwerbsminderung bescheinigt werde bzw. in welchen Zusammenhang die beantragten Kosten mit der Behinderung stünden.

Daraufhin übermittelte der Bf. eine Aufstellung über Medikamente, eine Therapiebestätigung einer Fachpraxis für Physiotherapie, eine Aufstellung der Fahrtkosten zu den einzelnen Therapieterminen, Rechnungen einer Praxis für Physiotherapie und Sportphysiotherapie sowie Bestätigungen der Oö. GKK über die Erstattung von Kosten der Krankenbehandlungen.

Mit **Einkommensteuerbescheid für 2011** vom 12. Juli 2012 setzte das Finanzamt die beantragte außergewöhnliche Belastung wie folgt fest:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes: -2.471,20 €

Selbstbehalt: 2.471,20 €

Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs.3 EStG 1988): -363,00 €

Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung: - 2.280,00 €

Insgesamt ergab sich aus der Arbeitnehmerveranlagung eine Abgabengutschrift von 1.318,00 €.

In der Bescheidebegründung wurde ausgeführt:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.180,93 € nicht übersteigen.

Die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (z.B. Gewerkschaftsbeiträge) werden bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt (§ 62 Abs.2 Z.1 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ist daher nicht möglich.

Da Sie trotz Aufforderung den Bescheid des Bundessozialamtes nicht vorgelegt haben, konnten die beantragten Krankheitskosten nur unter Anrechnung des Selbstbehaltes berücksichtigt werden.“

Ebenfalls am 12. Juli 2012 übermittelte der Bf. den Bescheid des Bundessozialamtes betreffend die Feststellung der Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Behinderten.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 12. Juli 2012 erhob der Bf. mit Eingabe vom 22. Juli 2012 Einspruch (gemeint **Berufung**).

Zur Begründung führte er aus, dass der fehlende Bescheid des Bundessozialamtes inzwischen beim Finanzamt aufliege.

Der Berufung legte er nochmals den Bescheid des Bundessozialamtes betreffend die Feststellung der Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Behinderten sowie ein fachärztliches Gutachten betreffend das Behinderteneinstellungsgesetz (BBG) bei, in dem der Gesamtgrad der Behinderung mit 70 v.H. angegeben wurde.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 4. September 2012 gab das Finanzamt Braunau Ried Schärding der Berufung teilweise statt, änderte den angefochtenen Bescheid und setzte die beantragte außergewöhnliche Belastung wie folgt fest:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes: -329,90 €

Selbstbehalt: 329,90 €

Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs.3 EStG 1988): -363,00 €

Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung: - 2.280,00 €

Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen: -1.385,66 €

In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzu ziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.042,36 € nicht übersteigen.

Gem. § 4 der Verordnung können Heilbehandlungskosten (ab 1998), die im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, zusätzlich zum Pauschbetrag und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Jedoch sind allgemeine Medikamente, Kosten des Selbstbehaltes (z.B. für Hausarzt) aus zuscheiden und können nur als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt berück sichtigt werden.

Die Medikamente wurden zu je 50 % als Heilbehandlungskosten und als außer gewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt berücksichtigt, da z.B. Rheumesser, Mar Plus, Thyrex, Herviros, Grippostad, Hustensaft, usw. nicht im Zusammenhang mit Ihrer Behinderung stehen.

Mehraufwendungen eines Gehbehinderten im Zusammenhang mit der Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges können nur in Höhe der Pauschbeträge (€ 190,00/mon.) abgesetzt werden. Die Berücksichtigung tatsächlicher Aufwendungen (Kilometergelder) ist nicht möglich. (s. LStR 2002 RZ 851).“

Mit Eingabe vom 21. September 2012 erhob der Bf. abermals Einspruch (gemeint **Antrag auf die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** bzw. durch das Bundesfinanzgericht).

Zur Begründung führte er aus, dass die mit seiner Behinderung zusammenhängenden Medikamente (z.B. Rheumesser zusätzlich zu Hydal oder Thyrex für die entfernte

Schilddrüse) wesentlich den vom Finanzamt berücksichtigten Prozentsatz von 50% überstiegen. Er legte eine Liste der mit seiner Behinderung in Zusammenhang stehenden Medikamente bei und bezifferte die Summe der relevanten Medikamente mit € 571,85.

Die nicht berücksichtigten Fahrtkosten stünden ebenfalls in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Behinderung. Wie aus dem angeführten Datum zu den einzelnen Fahrten der Aufstellung hervorgehe, handle es sich ausschließlich um Fahrten bzw. Parkkosten zu und von den Therapien.

Mit **Vorlagebericht** vom 1. Oktober 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass der Bf. lt. BSA eine 70%-ige Behinderung aufgrund hochgradig degenerativer Wirbelsäulenveränderung habe. Er mache dazu Medikamentenkosten in Höhe von 571,85 € geltend. Davon seien in der Berufungsvorentscheidung 50% ohne Selbstbehalt anerkannt worden, die restlichen 50% mit Selbstbehalt, da sie nicht in Zusammenhang mit der Behinderung stünden. Nach der im Anhang übermittelten Aufstellung würde das Finanzamt anstatt 329,20 € einen Betrag für Medikamentenkosten (Haydal Kps, Sertralin, Haydal RET Kps, Novalgin, Theumesser) ohne Selbstbehalt in Höhe von 395,75 € gewähren. Alle anderen Medikamente (Zomig, Thyrex, Pantoprazol, Grippostad) stünden nicht im Zusammenhang mit der Behinderung und könnten nur unter Selbstbehalt anerkannt werden.

Da die Berufung am 31. Dezember 2013 noch unerledigt war, war sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit elektronischer Nachricht vom 14.9.2017 wurde das Finanzamt auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.1.2013, 2009/15/0094, hingewiesen, welches erst nach der Berufungsvorlage ergangen ist. In diesem Erkenntnis hat der VwGH die Fahrtkosten zu Heilbehandlungen neben dem nach § 3 Abs.1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen zustehenden Freibetrag von 190 Euro als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Mit elektronischer Nachricht vom 26.9.2017 gab das Finanzamt bekannt, dass es sich dem Erkenntnis des VwGH vom 23.1.2013, 2009/15/0094, anschließt.

Mit **Vorhalt** vom 25. September 2017 wurde der Bf. aufgefordert, sich zu dem gemeinsam mit dem Vorlagebericht vom Finanzamt erstellten Schreiben vom 1. Oktober 2012 einschließlich der übermittelten Ausdrucke über die Medikamente Thorax, Pantoprazol und Zomig Stellung zu nehmen sowie die Gründe dafür darzulegen, warum nach seiner Ansicht die angeführten Medikamente in Zusammenhang mit seiner Behinderung (degenerative Wirbelsäulenveränderung) stünden.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 17. Oktober 2017 führte die Vertreterin des Bf. aus, dass der Bf. hinsichtlich der im Vorhalt angeführten Medikamente bei seinem Hausarzt vorstellig geworden sei. Dieser habe in dem beigelegten Attest bestätigt, dass die eingenommenen

Medikamente in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung ständen und deshalb ohne Selbstbehalt anzuerkennen seien.

Der Allgemeinmediziner bestätigte in dem beigelegten Attest, dass die verordneten Medikamente Pantoprazol und Zomig in direkten Zusammenhang mit den Grunderkrankungen cervikaler und lumbaler Discusprolaps ständen, da der Patient an einem dauerhaften Schmerzsyndrom mit Cervikalsyndrom, Myogelen und Verspannungscephalgie als Folge davon leide und daher Zomig (Migräne/KS Medikament) und Pantoprazol (Magenschutz wegen vielfacher Schmerzmitteleinnahme) eingenommen werden müssten. Das Schilddrüsenmedikament Thyrex müsse wegen z.n. SD Operation, eine ebenfalls anerkannte Diagnose bei der Einstufung des Behinderungsgrades eingenommen werden.

Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund der vom Finanzamt vorgelegten Akten, dem Vorbringens des Bf. und der im Vorhalteverfahren vorgelegten Beweismittel, insbesondere des ärztlichen Attestes.

Rechtslage

Nach § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Nach § 34 Abs. 6 können u.a. folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

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.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die **Verordnung über außergewöhnliche Belastungen**, die in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung (BGBl II 2010/430) auszugsweise folgenden Wortlaut hat:

§ 1 Abs. 1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen - durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Abs. 2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

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

§ 3 Abs. 1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29 der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

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

Erwägungen

Fahrtkosten zu den einzelnen Therapieterminen

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 23.1.2013, Zl. 2009/15/0094, zur streitgegenständlichen Frage der Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zu den einzelnen Therapieterminen ausgeführt:

Mit dem pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung werden nach § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen "Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann" abgegolten. Dass durch die Inanspruchnahme dieses Freibetrages alle "Mehraufwendungen für Fahrten mit diesem Kfz abgegolten" sind, ist aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 nicht ableitbar. Es ist somit nicht als rechtswidrig zur erkennen, wenn die Abgabenbehörde davon ausgegangen ist, dass durch den Freibetrag nur jener Mehraufwand abgedeckt wird, der Behinderten "durch die nicht berufliche Mehrbenützung - also sämtliche Privatfahrten - des Pkws gegenüber gesunden Abgabepflichtigen entsteht".

Nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind "nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung" im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, wobei zu den Kosten der Heilbehandlung auch die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten zählen (vgl. z.B. Hofstätter/Reichel, EStG 1988 III, § 34 Einzelfälle, Stichwort "Behinderte", "Fahrtkosten" sowie "Krankenkosten", jeweils mit weiteren Nachweisen). Geht man davon aus, dass durch den Freibetrag nach § 3 Abs. 1 der Verordnung nur jener Mehraufwand abgedeckt wird, der einem Behinderten für gewöhnlich entsteht, weil er infolge seiner Behinderung kein Massenverkehrsmittel benützen kann, stellen die im Zusammenhang

mit einer Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten eine zusätzliche außergewöhnliche Belastung dar.

Da sich auch das Finanzamt in dieser Frage der Rechtsansicht des VwGH angeschlossen hat, war der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben.

Die beantragten Fahrtkosten waren allerdings um die geltend gemachten Parkkosten zu kürzen, da diese bereits bei den geltend gemachten Kilometergeldern inkludiert sind und nicht nochmals abgesetzt werden können.

Kosten für Medikamente

Aus dem der Vorhaltsbeantwortung vom 17.10.2017 beigelegten ärztlichen Attest ergibt sich, dass auch die Medikamente Pantoprazol, Zomig und Pantoprazol in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung des Bf. stehen.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes bestehen daher keine Bedenken, die in der Vorhaltsbeantwortung vom 17.10.2017 in Höhe von 571,85 € bezifferten Kosten für Medikamente gem. § 34 Abs. 6 EStG als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes anzuerkennen.

Insgesamt waren daher 2.383,95 € als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes anzuerkennen (1.385,66 € laut Berufungsvorentscheidung, 242,65 € zusätzlich an Medikamentenkosten und 664,44 € zusätzlich an Fahrtkosten zu den Therapieterminen).

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Strittig war, ob die beantragten Aufwendungen für Medikamente im Zusammenhang mit der Behinderung des Bf. gestanden sind. Dies ist keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage, welche im Rahmen der Beweiswürdigung zu entscheiden war.

Hinsichtlich der beantragten Fahrtkosten zu den einzelnen Therapieterminen wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.1.2013, 2009/15/0094, verwiesen.

Aus dem angeführten Grund war daher zu entscheiden, dass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 25. Oktober 2017