

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 2.Mai 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 zu Recht erkannt:

Der Berufung vom 2.Mai 2008, nunmehr Beschwerde, wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23.April 2008 wird abgeändert.

Die geänderte Bemessungsgrundlage und die daraus resultierende Einkommensteuer für 2007 ist dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisspruchs bildet.

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

## Entscheidungsgründe

Strittig ist die steuerliche Abzugsfähigkeit verschiedener als Krankheitskosten geltend gemachter Aufwendungen, die nach den Erklärungsangaben des Beschwerdeführers (Bf) ausnahmslos mit dessen Behinderung im Zusammenhang stehen, als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 6 letzter Teilstrich Einkommensteuergesetz 1988 (EStG).

Nach einem mehrstufigen erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren vertritt das Finanzamt X (FA) im angefochtenen Bescheid den Standpunkt, Kosten für Zahnbehandlung, Brillen und Grippeschutzimpfung seien als „allgemeine“ Krankheitskosten nur unter Anrechnung des Selbstbehalts (§ 34 Abs 4 EStG) zu berücksichtigen, weiteren Ausgaben sei der Abzug aufgrund der Vorlage von „Eigenbelegen“ bzw. wegen gänzlich fehlender Nachweise (Rechnungen für Ärztehonorare) und soweit Belege auf den Namen der Gattin des Bf lauteten, insgesamt zu versagen.

Im Rahmen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung schied das FA mangels Verursachung durch die behördlich bescheinigte Behinderung des Bf zudem dessen Selbstkostenanteil für einen Krankenhausaufenthalt zur Durchführung von Katarakt-Operationen an beiden Augen aus.

Im Verlauf des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens stimmte der Bf den abgabenbehördlichen Kürzungen in Teilbereichen zu und beschränkte seine Einwendungen gegen die Nichtanerkennung im Vorlageantrag auf den Selbstkostenanteil für den Krankenhausaufenthalt sowie die Kosten für die Anschaffung von Sehbehelfen und Zahnpfosten.

### **Es wurde erwogen:**

Nach den Verfahrensunterlagen ist als Ergebnis des umfassenden erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Das Bundessozialamt bescheinigte dem Bf mit Behindertenpass vom 22. März 2007 eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 70%. Nach dem zu Grunde liegenden ärztlichen Gutachten vom 13. März 2007 ergibt sich die ab 12/2006 geltende Einschätzung auf der Basis von Befunden des Klinikums Y vom 6. Dezember 2006 (im Verfahrensakt aufliegend ein Bericht des Klinikums Y vom 12. Dezember 2006) und der Z-Kuranstalt vom 10. Jänner 2007. Die bescheinigte Minderung der Erwerbsfähigkeit beruht demnach zur Gänze auf einer *koronaren Herzkrankheit* des Bf (Zustand nach Vorderwandinfarkt, Bypass-Operation und Herzschrittmacherimplantation). Eine zusätzlich vorliegende *arterielle Hypertonie* erhöhe den Grad der Behinderung aufgrund guter Behandelbarkeit nicht weiter. Gleichermaßen gelte für den *Zustand nach Katarakt-Operation*, dem *kein Krankheitswert* zukomme. Weitere gesundheitliche Beeinträchtigungen wurden im Verfahren des Bundessozialamts nicht thematisiert.

Das BFG sieht auf Basis der Aktenlage keine Veranlassung an der Richtigkeit des ärztlichen Gutachtens zu zweifeln (zumal auch der Bf nach einem entsprechenden Vorhalt des FA dagegen keinen Einwand erhoben hat) und legt das Verfahrensergebnis des Bundessozialamts der Sachverhaltsfeststellung im anhängigen Beschwerdeverfahren zu Grunde.

Von den im anhängigen Verfahren strittigen Kosten betreffen betragsmäßig ins Gewicht fallende Einzelaufwendungen einerseits die von der Sozialversicherung nicht übernommenen Kostenanteile für *Zahnbehandlungen* (insbes. Reparatur und Erweiterung von Zahnpfosten im Ober- und Unterkiefer) sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit der *Fehlsichtigkeit* des Bf (Selbstbehalt für Krankenaufenthalt anlässlich Katarakt-Operation; augenärztliches Honorar vom 7.2.2007 (trotz Aufforderung des FA ohne Belegnachweis); Kosten für eine Gleitsichtbrille vom 23. Februar 2007).

Dem vorliegenden Bericht des Klinikums Y vom 12. Dezember 2006 ist ein stationärer Aufenthalt des Bf von 22 Tagen (15. November bis 6. Dezember 2006), zunächst in der Internen Station, ab 1. Dezember in der Augenabteilung (beidseitige Katarakt-OP am 1. bzw. 4. Dezember) zu entnehmen, für welchen der Bf einen Selbstbehalt von 600,- € zu bezahlen hatte (= 27,27 €/Tag).

Weitere, mangels Vorlage der angeforderten Nachweise nicht anerkannte Kosten betreffen ein fachärztliches Honorar vom 7.3.2007 (Fachärztin für Innere Medizin), Aufwendungen für eine Grippeimpfung sowie diverse Apothekenkosten (2.7. kein Beleg; 10.8. Beleg der Gattin (kein AVAB); 24.11. und 19.12. Eigenbelege). Im Rechtsmittel wandte der Bf gegen diese Kürzungen lediglich ein, dass die Grippeimpfung altersbedingt und aufgrund seiner „*schweren Behinderung*“ notwendig gewesen sei. In einer Eingabe an das FA vom 20.Jänner 2009 hielt der Bf sein Begehren hinsichtlich dieser Kürzungen nicht mehr aufrecht.

§ 34 EStG sieht bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen vor, wenn diese Belastungen außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastungen dürfen zudem weder den Betriebsausgaben noch den Werbungskosten oder Sonderausgaben zuzuordnen sein (Abs 1 – 4 leg.cit.).

Nach einhelliger Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis sind durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursachte Aufwendungen außergewöhnlich und aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen.

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert.

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die zu beurteilende Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.

Kosten, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen, sind grundsätzlich abzugsfähig, soweit sie den in § 34 Abs 4 EStG vorgesehenen Selbstbehalt übersteigen. Nicht abzugsfähig sind dagegen Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit (vgl. Doralt, EStG Kommentar § 34 Tz 78).

Führt eine Krankheit zu einer dauernden Behinderung, mit der eine behördlich bescheinigte Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 25% verbunden ist, können bestimmte aus dieser Behinderung resultierende Mehraufwendungen ohne Abzug eines Selbstbehalts berücksichtigt werden (§ 34 Abs 6 EStG). Die auf Basis dieser Bestimmung ergangene Verordnung BGBl. 1996/303 idF BGBl II 2001/416 sieht für die in § 4 angeführten Aufwendungen - zusätzlich zu den Pauschbeträgen nach § 35 Abs 3 EStG - die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen im tatsächlich nachgewiesenen Ausmaß vor, sofern diese im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (vgl. § 4 der oa. Verordnung - Kosten nicht regelmäßig anfallender Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung).

Dagegen können nach gefestigter VwGH-Judikatur Krankheitskosten, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung stehen, nur nach den allgemeinen Regeln

des § 34 EStG und somit nach Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG berücksichtigt werden (VwGH 28.9.1983, 82/13/0111; 28.5.1986, 85/13/0119; 18.5.1995, 93/15/0079 u.a.).

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist für das anhängige Verfahren zu beachten, dass die Berücksichtigung von steuermindernden Aufwendungen grundsätzlich deren Nachweis voraussetzt, wenn die Abgabenbehörde dies verlangt. Ausnahmsweise genügt eine Glaubhaftmachung, sofern der Nachweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann (§ 138 Abs 1 BAO).

Im Anwendungsbereich der §§ 34 und 35 EStG ist zudem zu berücksichtigen, dass nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung denjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Klärung der dafür geforderten Voraussetzungen trifft. Dies gilt umso mehr für Sachverhalte mit Bezug zum höchstpersönlichen Bereich (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 12; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2013, § 35 Rz 23, 24; *Doralt*, EStG<sup>15</sup>, § 35 Tz 12, 23; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074; UFS 20.5.2011, RV/0150-F/1; 13.4.2007, RV/0213-G/05; 21.12.2011, RV/0429-K/07).

Auf Basis der dargestellten Sach- und Rechtslage ist dem Begehr des Bf lediglich hinsichtlich des Krankenhausselbstbehalts ein (Teil-) Erfolg beschieden, im Übrigen kommt ihm keine Berechtigung zu.

Soweit den geltend gemachten Kosten nicht wegen fehlender Nachweisführung die steuerliche Abzugsfähigkeit zur Gänze zu versagen ist (der Bf hatte im erinstanzlichen Verfahren hinreichend Anlass und Gelegenheit zur Beweisführung; Gründe für eine Unzumutbarkeit der angeforderten Belegnachweise sind nicht ersichtlich), scheitert deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt am klaren Wortlaut der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung, die „*Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung*“ voraussetzt (§ 34 Abs 6 EStG).

Der erforderliche, eindeutige Kausalzusammenhang zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und jener/jenen Behinderung(en), die vom Bundessozialamt für die Einschätzung des Grades der Minderung der Erwerbsfähigkeit herangezogen wurden, beschränkt die Abzugsfähigkeit von Krankheitskosten unter Außerachtlassung des Selbstbehalts nach § 34 Abs 4 EStG auf Mehrkosten, die durch die koronare Herzkrankheit bzw. die arterielle Hypertonie des Bf verursacht wurden.

Davon ist nach dem Verfahrensergebnis allerdings weder bei den geltend gemachten Kosten wegen Fehlsichtigkeit noch bei jenen für die Zahnbehandlung auszugehen. Sowohl Katarakt-Operationen als auch Gleitsichtbrillen und Zahnprothesen stellen typische Folgen altersbedingter Gesundheitsbeeinträchtigungen dar, die in keinem kausalen Zusammenhang mit allenfalls gleichzeitig auftretenden Herz-/Kreislauferkrankungen stehen.

Tatsächlich verweist der vorgelegte Krankenhausbericht vom 12. Dezember 2006 auf Altersbedingtheit als Ursache für die Katarakt-Erkrankung des Bf. („cat. sen. prov.“ = altersbedingt fortgeschritten Katarakt). Dass die Ursache für die Anschaffung einer Gleitsichtbrille in der so genannten "Altersweitsichtigkeit" zu suchen ist, darf als allgemein bekannt vorausgesetzt werden.

Das abgabenbehördliche Ermittlungsverfahren liefert auch für die durchgeführte Zahnbehandlung keinen Hinweis auf einen Zusammenhang mit dem Herzleiden des Bf.

Gleiches gilt für die Kosten der Grippeimpfung, die im Übrigen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung insgesamt nicht erfüllt, weil sie der Vorsorge gegen eine Erkrankung und nicht deren Heilung dient.

Lediglich in Bezug auf die Kosten des Krankenhausaufenthalts ergibt sich ein differenziertes Bild:

Nach den (nicht näher belegten) Ausführungen des Bf im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren erfolgten die Implantation des Herzschrittmachers im Oktober 1992 und die Bypass-Operation im November 2006.

Die Diagnose bei der Aufnahme in die Augenabteilung und der Therapievorschlag im Bericht des Klinikums Y vom 12. Dezember 2006, der neben der Nachbehandlung der Katarakt-Operationen eine „*Fortsetzung der vorbestehenden internistischen Therapie*“ vorsieht, bestätigen die schwere koronare Herzerkrankung des Bf. und das Vorliegen der angeführten Eingriffe.

Andere Erkrankungen als Ursache für den stationären Aufenthalt, sind weder im angeführten Bericht des Klinikums Y noch im ärztlichen Gutachten aus dem Verfahren des Bundessozialamts dokumentiert.

Unter diesen Umständen geht das BFG davon aus, dass der 16tägige stationäre Krankenausaufenthalt des Bf vor dessen Überstellung von der Internen Abteilung in die Augenabteilung des Klinikums Y im Zusammenhang mit dessen Herzerkrankung gestanden ist. Dafür spricht auch der sechstägige stationäre Aufenthalt in der Augenabteilung zur Durchführung der beiden Katarakt-Operationen, die nach heutigem Standard regelmäßig als tagesklinische Eingriffe durchgeführt werden (etwa in der Steiermark zu mehr als 90%).

Ob im Zuge des Aufenthalts in der Internen Abteilung tatsächlich die Bypass-Operation durchgeführt wurde, kann in Hinblick auf die vom Bundessozialamt mit der Herzerkrankung begründeten Zuerkennung der Erwerbsminderung für die vorzunehmende steuerliche Beurteilung des Krankenhausselbstbehalts dahingestellt bleiben.

Die auf den Aufenthalt vom 15. bis 30. November 2006 entfallenden, anteiligen Kosten des Krankenhausselbstbehalts stellen aus Sicht des BFG Kosten dar, die der vom Bundessozialamt bescheinigten Behinderung des Bf zuzuordnen sind (16 Tage a` 27,27 €).

Da als außergewöhnliche Belastung aber nur „*Mehraufwendungen*“ aus dem Titel der Behinderung Berücksichtigung finden können, ist dieser Aufwand um eine Haushaltsersparnis für nicht angefallene Verpflegungskosten von 5,23 € pro Tag (8/10 des Wertes der vollen freien Station gemäß der Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II. Nr. 416/2001) zu kürzen.

Die ohne Selbstbehalt zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen des Bf für den Krankenhausselbstbehalt während des Aufenthalts im Klinikum Y vom 15. – 30.November 2006 (Zahlungsauftrag vom 2.Jänner 2007) betragen somit 352,64 €. Gegenüber dem im angefochtenen Bescheid mit 600,- € erfassten Betrag ergibt sich eine Verminderung von 247,36 € (Kz 476 lt. BFG-Entscheidung: 692,- €).

Im Übrigen waren die geltend gemachten Kosten für den strittigen Krankenhausaufenthalt, so wie jene für den Erwerb einer Gleitsichtbrille und für die Zahnbehandlung, den unter § 34 Abs 4 EStG erfassten Krankheitskosten zuzuordnen und daher um den dort vorgesehenen Selbstbehalt zu kürzen.

#### **Zur Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Entscheidend für die Klärung der verfahrensgegenständlichen Streitfrage waren im wesentlichen Sachverhaltsfragen (Verursachung der beantragten Kosten durch die bescheinigte Behinderung?). Im Übrigen folgt die Entscheidung unstrittigen Grundsätzen der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Graz, am 29. Juli 2014