



**IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Klima, LL.M., über die Revision des Finanzamts Amstetten Melk Scheibbs in 3300 Amstetten, Graben 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 22. Dezember 2015, Zl. RV/7100933/2014, betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 (mitbeteiligte Partei: E in A), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

**Entscheidungsgründe:**

- 1 Der Mitbeteiligte machte in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2010 und 2011 als außergewöhnliche behinderungsbedingte Belastungen neben dem pauschalen Freibetrag wegen einer eigenen Behinderung im Ausmaß von 30 % den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung sowie Kosten der Heilbehandlung in Höhe von € 2.777,38 (2010) bzw. € 4.854,88 (2011) geltend.
- 2 Die Veranlagungen zur Einkommensteuer 2010 und 2011 erfolgten zunächst erklärungsgemäß.
- 3 Mit Vorhalten vom 11. Juli 2013 und vom 26. August 2013 forderte das revisionswerbende Finanzamt den Mitbeteiligten auf, die geltend gemachten Kosten der Heilbehandlung anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen sowie den Bescheid des Bundessozialamts über die Behinderung vorzulegen.
- 4 In Beantwortung der Vorhalte legte der Mitbeteiligte eine Auflistung der in den Jahren 2010 und 2011 geltend gemachten Kosten der Heilbehandlung, diverse Honorarnoten und Rechnungen (u.a. betreffend die Behandlung von Venopathie) sowie ein Schreiben des Bundessozialamts betreffend den Grad der Behinderung vor.





- 5 Dem in den Verwaltungsakten einliegenden Schreiben des Bundessozialamts vom 28. August 2007 (Vorhalt des Ergebnisses des ärztlichen Beweisverfahrens zur Ausstellung eines Behindertenpasses) ist zu entnehmen, dass der Mitbeteiligte an „Diabetes mellitus Typ II“ leide, woraus eine Minderung der Erwerbsfähigkeit in Höhe von 30 % resultiere („Mittlerer Rahmensatz, da medikamentös gut einstellbar, keine Folgekrankheiten bestehen, aber rezidiv. Pankreatitiden auftreten“). Weiters leide der Mitbeteiligte an einer Schilddrüsenunterfunktion, posttraumatischen degenerativen Veränderungen des rechten Handgelenks nach einem Kahnbeinbruch, Bursitits trochanterica rechts (Anm: Schleimbeutelentzündung der Hüfte) sowie Gastritis, wobei jede dieser Gesundheitsschädigungen eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von jeweils 10 % bewirkten. Die Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit betrage 30 %, weil der sich aus der Diabetes-Erkrankung ergebende Wert aufgrund der Geringfügigkeit der übrigen Leiden nicht weiter erhöht werde.
- 6 Mit Bescheiden vom 17. September 2013 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer des Revisionswerbers für das Jahr 2010 (nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO) sowie für das Jahr 2011 (nach Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO) neu fest, wobei es nur einen Teil der vom Mitbeteiligten geltend gemachten Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche behinderungsbedingte Belastungen und somit ohne Selbstbehalt nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 berücksichtigte.
- 7 In der gegen die Bescheide vom 17. September 2013 erhobenen Berufung begehrte der Mitbeteiligte die Berücksichtigung weiterer Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt, da diese mit seiner 30 %igen Behinderung (Diabetes und Schilddrüsenerkrankung) im Zusammenhang stünden und die Venopathie eine durch Diabetes verursachte Venenerkrankung sei.
- 8 Mit Berufungsvorentscheidungen vom 6. Dezember 2013 änderte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2010 und 2011 lediglich geringfügig ab. In der Begründung führte das Finanzamt aus, der Mitbeteiligte habe auf Grund einer Diabeteserkrankung einen 30 %igen Grad der



Behinderung. Alle übrigen Gesundheitsschädigungen (z.B. Schilddrüsenunterfunktion, Gastritis, Schleimbeutelentzündung der Hüfte) führten laut dem Schreiben des Bundessozialamts lediglich zu einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von jeweils 10 %. Die mit den übrigen Gesundheitsschädigungen im Zusammenhang stehenden Kosten seien daher nur mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

- 9 Mit Schriftsatz vom 7. Jänner 2014 begehrte der Mitbeteiligte die Vorlage der (als Beschwerde zu behandelnden) Berufung an das Bundesfinanzgericht.
- 10 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde des Mitbeteiligten statt und setzte die Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 neu fest, wobei es Kosten der Heilbehandlung in Höhe von € 2.418,28 für das Jahr 2010 und € 4.535,36 für das Jahr 2011 als außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung iSd § 34 Abs. 6 EStG 1988 und somit ohne Selbstbehalt berücksichtigte.
- 11 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht aus, das Bundessozialamt habe beim Mitbeteiligten eine Minderung der Erwerbsfähigkeit wegen Diabetes mellitus in Höhe von 30 % festgestellt. Medizinisch anerkannt sei, dass Diabetes Folgeerkrankungen, wie eine Schilddrüsenunterfunktion, Angiopathien (Erkrankungen der Arterien und Erkrankungen der Venen/Venopathien), Gelenkserkrankungen (Arthrosen, rheumatische Erkrankungen), Erkrankungen der Nerven sowie des Magen-Darmtraktes (infolge von Überzuckerung und infolge von Neuropathien), Augenerkrankungen, Pilzkrankungen und allgemein eine schlechtere Immunabwehr bzw. eine höhere Infektanfälligkeit, nach sich ziehen könne. Soweit die Aufwendungen des Mitbeteiligten mit derartigen Folgeerkrankungen im Zusammenhang stünden, stellten diese - ungeachtet des Umstands, dass das Bundessozialamt betreffend einzelner Erkrankungen des Mitbeteiligten (Schilddrüsenunterfunktion, Gastritis) nur eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 10 % festgestellt habe - Kosten der Heilbehandlung im Zusammenhang mit der Behinderung wegen Diabetes dar. Lediglich Aufwendungen im Zusammenhang mit allgemeinen Infektionen seien nicht



nach § 4 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 und damit nur mit Selbstbehalt absetzbar.

- 12 Das Bundesfinanzgericht erklärte die Revision für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehle, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit Folgeerkrankungen von Diabetes gemäß § 4 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt abzugsfähig seien.
- 13 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision des Finanzamts. In dieser wird vorgebracht, das Bundesfinanzgericht habe ausschließlich aus dem Umstand des Vorliegens verschiedener Krankheiten geschlossen, dass diese eine Folge der festgestellten Diabeteserkrankung des Mitbeteiligten seien. Dabei übersehe das Bundesfinanzgericht, dass es für jede der genannten Krankheiten mehr als nur eine Ursache geben könne. Nachweise darüber, dass die einzelnen Krankheiten ihre Ursache in der festgestellten Diabetes-Erkrankung hätten, seien nicht aktenkundig. Aus diesem Grund könne nicht davon ausgegangen werden, dass die anderen Krankheiten im Zusammenhang mit der Diabeteserkrankung stünden, weshalb auch die damit in Zusammenhang stehenden Krankheitskosten - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts - nur mit Selbstbehalt berücksichtigt werden könnten. Selbst wenn die verschiedenen Krankheiten des Mitbeteiligten aus der Diabeteserkrankung resultierten und damit Folgeerkrankungen wären, wäre der Selbstbehalt im vorliegenden Fall zu berücksichtigen, weil für die einzelnen Krankheiten vom Bundessozialamt ein (unbestrittener) Behinderungsgrad von jeweils 10 % festgestellt worden sei und diese Krankheiten damit den Behinderungsgrad von zumindest 25 % gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idGF, nicht erreichten.
- 14 Der Mitbeteiligte erstattete keine Revisionsbeantwortung.
- Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 15 Die Revision ist zulässig und begründet.



- 16 Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.
- 17 Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.
- 18 Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.
- 19 Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.
- 20 Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden. 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).
- 21 Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen u.a. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) zu.
- 22 Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % bis 34 % beträgt dieser Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 € 75,-- jährlich.



- 23 Anstelle des Freibetrags nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 können nach § 35 Abs. 5 leg. cit. auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 leg. cit.).
- 24 Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (ab der Veranlagung 2011: idF BGBl. II Nr. 430/2010) (im Folgenden: Verordnung), sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen u.a. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.
- 25 Eine Behinderung liegt nach § 1 Abs. 2 der Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.
- 26 Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (§ 1 Abs. 3 der Verordnung).
- 27 Nach § 4 der Verordnung idF BGBl. II Nr. 91/1998, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.
- 28 Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung ist, dass diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen (vgl. *Fuchs* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 35 Tz 17; sowie VwGH 18.5.1995, 93/15/0079, und VwGH 3.8.2004, 99/13/0169, VwSlg 7950/F).
- 29 Die Ermächtigung des Bundesministers für Finanzen zur Festlegung von solchen Fällen, in denen Aufwendungen „ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung“ zu berücksichtigen sind, verändert die Regelung der



§§ 34 und 35 EStG 1988 inhaltlich: Während etwa nach den Vorschriften des § 35 Abs. 1 und 5 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 6 EStG 1988 die Geltendmachung der tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung nur „anstelle“ des Freibetrags vorgesehen ist, erlaubt die Verordnungsermächtigung des letzten Satzes des § 34 Abs. 6 EStG 1988 demgegenüber die Geltendmachung tatsächlicher Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung „neben“ der Geltendmachung des Freibetrags nach § 35 Abs. 3 EStG 1988. Es handelt sich um eine Norm, mit der „im Kleid einer Verordnungsermächtigung der materielle Gehalt der in den diesbezüglichen Regelungen der §§ 34 und 35 geschaffenen Ansprüche geändert worden ist“ (vgl. *Fuchs*, aaO, § 34 Tz 46/2; sowie nochmals VwGH 3.8.2004, 99/13/0169, VwSlg 7950/F, und VwGH 28.6.2006, 2002/13/0134).

- 30 Dem Bundesfinanzgericht ist vor dem Hintergrund der Verordnung insoweit zu folgen, als es die Ansicht vertritt, dass Krankheitskosten etwaiger Folgeerkrankungen einer Behinderung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnung als Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung und somit ohne Abzug des Selbstbehalts zu berücksichtigen sind. Dass aus der Folgeerkrankung selbst eine Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von mindestens 25 % resultieren müsste, ist - entgegen der Ansicht des revisionswerbenden Finanzamts - dabei nicht erforderlich.
- 31 Das revisionswerbende Finanzamt ist jedoch im Recht, wenn es die mangelhafte Begründung des angefochtenen Erkenntnisses zur Frage, ob tatsächlich Folgeerkrankungen vorliegen, rügt.
- 32 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte so zu begründen, dass der Denkprozess, der in der Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. etwa VwGH 21.11.2018, Ra 2017/13/0069, und VwGH 21.2.2018, Ra 2016/13/0049, jeweils mwN).



- 33 Diesen Anforderungen wird das angefochtene Erkenntnis nicht gerecht, hat das Bundesfinanzgericht doch die Abzugsfähigkeit eines wesentlichen Teils der vom Mitbeteiligten bekannt gegebenen Aufwendungen als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung lediglich allgemein darauf gestützt, dass es medizinisch anerkannt sei, dass Diabetes Folgeerkrankungen, wie eine Schilddrüsenunterfunktion, Angiopathien (Erkrankungen der Arterien und Erkrankungen der Venen/Venopathien), Gelenkserkrankungen (Arthrosen, rheumatische Erkrankungen), Erkrankungen der Nerven sowie des Magen-Darmtraktes (infolge von Überzuckerung und infolge von Neuropathien), Augenerkrankungen, Pilzkrankungen und allgemein eine schlechtere Immunabwehr bzw. eine höhere Infektanfälligkeit, nach sich ziehen könne.
- 34 Allein der vom Bundesfinanzgericht ins Treffen geführte Umstand, wonach Diabetes zu bestimmten Folgeerkrankungen führen kann, sagt aber noch nichts darüber aus, für welche Erkrankungen des Mitbeteiligten dessen Erkrankung an Diabetes mellitus Typ II tatsächlich ursächlich ist. Wie die Amtsrevision zutreffend ausführt, geht auch aus den vom Mitbeteiligten vorgelegten Honorarnoten und Rechnungen nicht hervor, dass die weiteren Erkrankungen des Mitbeteiligten auf die Diabetes-Erkrankung zurückzuführen wären. Weiters ist dem angefochtenen Erkenntnis nicht zu entnehmen, weshalb das Bundesfinanzgericht den Ausführungen im - eingangs erwähnten - Schreiben des Bundessozialamts vom 28. August 2007, wonach hinsichtlich der Erkrankung des Mitbeteiligten an Diabetes mellitus Typ II „keine Folgekrankheiten bestehen“, keine Bedeutung beigemessen hat.
- 35 Da das Bundesfinanzgericht das angefochtene Erkenntnis somit mit einem wesentlichen Begründungsmangel belastet hat, war es gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

W i e n , am 23. Jänner 2019