

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Konrad in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. März 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 14. Februar 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

- I. **Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.**
- II. **Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) in Verbindung mit § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG) ist nicht zulässig.**

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

Das Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 vom 14. Februar 2018

Auf der Grundlage der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 vom 28. November 2017 und der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 11. Jänner 2018 am 5. Februar 2018 wurde die Veranlagung durchgeführt. Seitens der belangten Behörde wurden Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung aufgrund einer Gallenkrankheit nicht, zusätzliche Kosten aufgrund eigener Behinderung nur im Ausmaß von 211,95 € statt wie beantragt 921,68 € sowie zusätzliche Kosten aufgrund der Behinderung des Sohnes zur Gänze nicht anerkannt. Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

„Die Notwendigkeit einer Diätverpflegung ist vom Sozialministeriumservice nicht bestätigt. Der pauschale Freibetrag kann daher nicht anerkannt werden. Ebenso steht für den Sohn

****VornameSohn*** der pauschale Freibetrag wegen Behinderung für das eigene KFZ nicht zu. Da hinsichtlich der gesamten Ausgaben für ***VornameSohn*** sowie der eigenen Aufwendungen (teilweise ***Arzt*** und BVA, Apotheke) kein belegmäßiger Nachweis erfolgte, konnten diese Aufwendungen nicht anerkannt werden.“*

Beschwerde vom 12. März 2018

Die Beschwerdeführerin behauptete, dass mit der Ausstellung des Behindertenpasses am 13. Juni 1994 ein Bescheid vom Bundessozialamt mit der Gesamtbeurteilung "Galle 40% bzw. Gehbehinderung" ergangen sei, dieser beim Finanzamt angemerkt sein müsse, ihr jedoch abhandengekommen sei. Weiters legte sie hinsichtlich der zusätzlichen Kosten aufgrund eigener Behinderung Belege vor.

Beschwerdevorentscheidung vom 24. September 2018

Der Bescheid wurde abgeändert. Die zusätzlichen Kosten aufgrund eigener Behinderung wurden zur Gänze, die Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung bei Gallenkrankheit wurden pauschal mit 612,00 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt und zusätzliche Kosten aufgrund der Behinderung des Sohnes für die Aufzugbetreuung in Höhe von 71,94 € anerkannt.

Die belangte Behörde führte begründend aus:

„Wenn die Notwendigkeit zur Diätverpflegung nicht durch das Sozialministeriumservice bestätigt wurde, kann der Pauschalbetrag für Diätverpflegung Galle (€ 612,--) nur unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anerkannt werden.

*Die Aufwendungen für die Fa. Orthotech und für die Betreuungskosten (***Org***) betreffend Ihres Sohnes ***VornameSohn*** sind mit dem erhaltenen Pflegegeld abgegolten und können daher nicht anerkannt werden. Ein Pauschbetrag gemäß § 3 Abs. 1 oder 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen für ein Kraftfahrzeug oder nachgewiesene Taxikosten steht für Kinder nicht zu, da bei einer 50%igen (Geh-)Behinderung des Kindes regelmäßig der besondere Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen zur Anwendung kommt.“*

Vorlageantrag vom 23. Oktober 2018

Die Beschwerdeführerin verwies nochmals auf den Gesamtbeurteilungsbescheid aus den 90er Jahren über Gallendiät, beantragte die Kosten der Spezialbehandlung KUBITUS für ihren querschnittgelähmten Sohn und machte betreffend Fa. Orthotech die Kosten für große Betteneinlagen geltend, da die kleinen Betteneinlagen, welche bewilligt werden würden, nicht brauchbar seien, weil sie verrutschen. Sie werden vom Arzt verordnet und dienen der Verbesserung der Lebensqualität. Es handle sich nicht um Pflegekosten, die durch das

Pflegegeld abgegolten werden. Bedürfnisse behinderter Menschen, welche die Lebensqualität derselben verbessern, seien unbedingte Notwendigkeiten.

Vorlagebericht vom 2. September 2019

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde zur Entscheidung vor:

„Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die Kosten für die oben genannte Diätverpflegung ohne Nachweis als Krankheitskosten mit Selbstbehalt zu veranlagern sind.

*Die beantragten Kosten für den behinderten Sohn ***VornameSohn*** ***Nachname***, Unterstützung durch das ***Org*** und Betteneinlagen (pflegebedingte Aufwendungen) sind nach Meinung des FA mit dem Pflegegeld abgegolten.“*

Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 10. Oktober 2019

Die Beschwerdeführerin gab an, dass hinsichtlich der Betteneinlagen eine Dauerverordnung seit Oktober/November 2009 bestehe und es sich *„hierbei um lebensnotwendige (lebenserhaltende) Maßnahmen bzw. Hilfsmittel zur Sicherung und Erhaltung einer menschenwürdigen Lebensqualität“* handle. Hinsichtlich der Gallendiät wird auf eine *„OP 1981“* und eine Bestätigung des Bundessozialamtes aus 1985 verwiesen.

Erhebung des Bundesfinanzgerichtes vom 12. Mai 2020

Auf Anfrage durch das Bundesfinanzgericht – telefonisch und per E-Mail – übermittelte das Sozialministeriumservice am 19. Mai 2020 ein ärztliches Sachverständigengutachten vom 15. Mai 1988 (Minderung der Erwerbstätigkeit aufgrund des Zustandes nach einer Gallenblasenoperation von 10%), einen Antrag der Beschwerdeführerin auf Überprüfung der Gallendiät vom 28. September 1988 samt Bestätigung eines Amtsarztes vom 23. Juli 1985, wonach eine 30%ige Erwerbsminderung vorliege, sowie eine Stellungnahme des ärztlichen Dienstes des Landesinvalidenamtes für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 27. September 1988, nach welcher die Erwerbsminderung aufgrund fehlender neuer Befunde bei 10% belassen wurde.

Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 26. Mai 2020

Die Beschwerdeführerin wurde aufgefordert, Ausgaben für „Regenerationsprogramm Cubitus lt. Verordnung Family/***Orgbetreuung***“ von 317,90 € sowie „***Org***“ von 48,53 € belegmäßig nachzuweisen und die dabei erbrachten Dienstleistungen darzustellen.

Die Aufforderung wurde per Mail am 12. Juni 2020 beantwortet. Die geltend gemachten Ausgaben für die „Family/***Orgbetreuung***“ wurden betraglich auf 292,93 € korrigiert (aufgrund der Doppelzahlung eines Betrages) und inhaltlich in der Form dargestellt, dass der

Sohn an „Kubitus“ (gemeint ist wohl Dekubitus) leide und er deshalb seitens des ***Org*** behandelt wurde. Die Ausgaben betreffen die einmalige „Kubitusbettaufstellung“, eine diesbezügliche Schulung, einen Kilometeraufschlag für Sonn- und Feiertage und die Behandlung. Ihr Sohn sei als Querschnittgelähmter und Asthmatiker besonders betroffen. Die Behandlung wurde von speziell ausgebildetem Personal ausgeführt. Die Kosten wurden größtenteils durch die Krankenkasse bezahlt, nur der selbst getragene Anteil wurde geltend gemacht. Die Ausgaben wurden belegmäßig nachgewiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Zuständigkeit

Die Rechtssache wurde am 2. September 2019 der zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt.

Da die Beschwerde zulässig ist, rechtzeitig eingebracht wurde und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

2. Streitpunkte

Strittig ist, ob

- pauschale Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Gallenkrankheit der Beschwerdeführerin ohne Selbstbehalt sowie
- Ausgaben für Krankenunterlagen, Einweghandschuhe, Befestigungsbänder, Desinfektionsmittel sowie Dienstleistungen des ***Org*** und Mehraufwendungen für ein eigenes Kraftfahrzeug in Form eines Freibetrages gemäß § 3 Abs 1 VO zu §§ 34 und 35 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 aufgrund der Behinderung des Sohnes der Beschwerdeführerin ohne Minderung durch pflegebedingte Geldleistungen

als außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen sind.

3. Sachverhalt

In Ergänzung des oben dargestellten Verfahrens ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Die Beschwerdeführerin ist körperlich behindert. Die Minderung der Erwerbsfähigkeit beträgt 70%, welche insbesondere auf den Zustand nach einer Fraktur der distalen Femurdiaphyse rechts (mit Sekundärarthrosen) zurückzuführen ist. Ein Anspruch auf Pflegegeld besteht seit Jänner 2000.

1980 wurde der Beschwerdeführerin die Gallenblase operativ entfernt (Cholecystektomie), wobei zumindest anfänglich eine entsprechende Diät erforderlich war. Trotz der guten Adaption an das fehlende Organ liegt aufgrund der üblichen Folgebeschwerden diesbezüglich eine Erwerbsminderung von 10% vor. Das Sozialministeriumservice hat die Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung nicht bestätigt.

Die mit 921,68 € geltend gemachten zusätzlichen Kosten aus eigener Behinderung sind Folge von Behandlungen durch einen Orthopäden, der Verrechnung von Selbstbehalten durch die BVA und von Arzneimittelkäufen und erwachsen aufgrund des eindeutigen Zusammenhangs mit den bestehenden Leiden der eigenen Behinderung.

Der unterhaltsberechtigte Sohn der Beschwerdeführerin ist ebenfalls körperlich behindert. Im Jahr 2013 bestand Anspruch auf Pflegegeld von 664,30 € monatlich und erhöhte Familienbeihilfe nach § 8 Abs 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967.

Die Ausgaben für Krankenunterlagen, Einweghandschuhe, Befestigungsbänder, Desinfektionsmittel sind regelmäßig anfallende pflegebedingte Mehraufwendungen. Sie sind nicht durch eine Heilbehandlung verursacht.

Die seitens des ***Org*** erbrachten Dienstleistungen dienen der Versorgung/Verhinderung eines Dekubitus. Von einem solchen Wundliegen bzw. der Gefahr einer chronischen Wunde samt Infektion sind vor allem querschnittgelähmte und bettlägerige Personen betroffen. Sie sind durch das Vorliegen einer Krankheit indiziert. Die Behandlung erfolgte durch speziell geschultes Personal. Die Kosten wurden zu einem großen Teil von der Sozialversicherung übernommen.

4. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sowie den zusätzlichen Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

Das ärztliche Sachverständigengutachten vom 15. Mai 1988 setzte die Minderung der Erwerbsfähigkeit mit 70% fest, wobei das führende Leiden „Zustand nach Fraktur der distalen Femurdiaphyse rechts (mit Sekundärarthrosen)“ mit 40% unter Zusammenwirken der anderen Leiden um 3 Stufen erhöht wurde. Zu diesen anderen Leiden wurde auch der Zustand nach einer Gallenblasenoperation (Unterer Rahmensatz, wegen der guten Adaption an das fehlende Organ) mit 10% bewertet. Inwiefern dieses Leiden die Erhöhung auf 70% beeinflusst hat, kann nicht festgestellt werden, beträgt jedenfalls aber maximal 10%.

Die von der Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem Landesinvalidenamt vorgebrachte amtsärztliche Bestätigung vom 23. Juli 1985 weist eine Erwerbsminderung aufgrund der strengen Diät (Cholecystektomie) von 30% auf. Diese Bestätigung wurde demnach zeitlich früher erstellt. Der ärztliche Dienst des Landesinvalidenamtes setzte sich mit dem Einwand der

Beschwerdeführerin auseinander und sah sich nicht veranlasst, von seiner Feststellung abzugehen, insbesondere auch, weil laut Gutachten eine gute Adaption an das fehlende Organ geschehen ist und keine neuen Befunde vorgelegen sind.

Da auch im Beschwerdeverfahren das Vorliegen neuer Gutachten bzw. Befunde nicht behauptet wurde und sich das Vorbringen der Beschwerdeführerin ausschließlich auf die damalige Feststellung des Bundessozialamtes bezog, ist unter Einbeziehung der oben dargestellten Ergebnisse davon auszugehen, dass eine Erwerbsminderung in Höhe von 10% vorliegt.

Die zusätzlich geltend gemachten Kosten aus eigener Behinderung (921,68 €) sind belegmäßig dem Grunde und der Höhe nach nachgewiesen und sind im Übrigen in Anbetracht der Beschwerdevorentscheidung unstrittig.

Bei den Krankenunterlagen, Einweghandschuhen, Befestigungsbändern und Desinfektionsmittel handelt es sich um notwendige Gegenstände oder Vorrichtungen der Grundpflege.

Krankenunterlagen und Befestigungsbänder ermöglichen ein bedürfnisorientiertes, selbstbestimmtes Leben. Wird seitens der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass Zusatzkosten aufgrund der Größe der Krankenunterlage entstanden sind und auch eine ärztliche Verordnung vorliegt, so liegt dem Grunde nach trotzdem kein Gegenstand einer Heilbehandlung vor, sondern wurden allgemeine Pflegegegenstände eingesetzt, die eben nicht durch die Notwendigkeit ärztlicher Behandlung verursacht sind (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 35 Rz 75, rdb.at Stand 1.4.2019 mit weiteren Verweisen*).

Einweghandschuhe und Desinfektionsmittel sind haushaltsübliche Gebrauchsgüter, die insbesondere bei der Pflegetätigkeit dem Schutz der pflegenden Person vor Infektionen dienen.

Sie sind daher ebenfalls dem allgemeinen Pflegeaufwand zuzurechnen und werden durch das Pflegegeld pauschal abgegolten.

Jene Dienstleistungen, die vom ***Org*** erbracht wurden, betreffen laut festgestelltem Sachverhalt der Dekubitusversorgung. Dies ist aufgrund der lebensnahen Schilderung der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 12. Juni 2020, den vorgelegten Belegen und in Anbetracht der bestehenden Leiden des Sohnes als glaubhaft anzusehen.

5. Rechtslage

§ 34 Abs 6 EStG 1988 idgF lautet auszugsweise:

„Folgende Aufwendungen können 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.“

§ 35 EStG 1988 idgF lautet auszugsweise:

„(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- *durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- *bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3),*
- *ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,*
- *durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) [...]

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- *Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).*
- *Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.*

- *In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.*

(3) [...]

(4) [...]

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

(6) [...]

(7) *Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.*

(8) *Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen dem zuständigen Finanzamt und dem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der genannten Daten ist auch hinsichtlich jener Personen zulässig, die einen Freibetrag im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 bereits beantragt haben. Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß Abs. 2 und die Bescheinigung gemäß § 62 Z 10. Eine Verwendung dieser Daten darf nur zu diesem Zweck stattfinden. Daten, die nicht mehr benötigt werden, sind zu löschen.“*

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 (nachfolgend VO) lautet auszugsweise:

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- *durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- *bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),*
- *ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder*
- *bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes*

(§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

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

(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.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro*
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro*
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro*

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3. (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 § 29b 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.

(2) [...]

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

§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die

Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) [...]

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

[...]“

6. Rechtliche Beurteilung (siehe I.)

6.1. Krankendiätverpflegung bei Gallenkrankheit

Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Gallenkrankheit sind grundsätzlich gemäß § 2 Abs 1 VO mit 51,00 € je Kalendermonat steuerlich als außergewöhnliche Belastung bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen.

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% ist dieser Betrag jedoch um den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 zu kürzen (§ 2 Abs 2 VO).

Die belangte Behörde hat aufgrund einer fehlenden Bestätigung des Sozialministeriumservice und des damit fehlenden Nachweises einer Erwerbsminderung von mindestens 25% den Jahresbetrag von 612,00 € im Erstbescheid gar nicht, in der Beschwerdevorentscheidung jedoch unter Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von 612,00 € anerkannt. In beiden Fällen wirkte sich der Pauschbetrag auf die Einkommensermittlung nicht aus.

Insgesamt wurde seitens des Landesinvalidenamtes ein Grad der Behinderung in Höhe von 70% festgestellt. Hinsichtlich des Gallenleidens ist eine Erwerbsminderung von 10% aktenkundig. Gemäß § 2 Abs 2 VO ist bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% ein Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Dieser Prozentsatz bezieht sich auf die konkrete Krankheit, die eine Diätverpflegung bedingt, im konkreten Fall auf die Gallenkrankheit. Würde der Prozentsatz auf die – alle Leiden einbeziehende – Erwerbsminderung (70%) Bezug nehmen, würde dies eine Ungleichbehandlung von betroffenen Personen und damit eine steuerliche Benachteiligung von Personen bedeuten, die zwar der gleichen Diätverpflegung bedürfen, aufgrund des Fehlens zusätzlicher Behinderungen aber die 25%-Grenze nicht erreichen.

Der Beschwerdeantrag war daher in diesem Punkt im Sinne der Beschwerdevorentscheidung begründet. Es liegen demnach zusätzliche Kosten aus eigener Behinderung vor, die aufgrund einer Erwerbsminderung von weniger als 25% nur unter Abzug eines Selbstbehaltes steuerlich

anzuerkennen sind. Aufgrund der Höhe des Selbstbehaltes von 612,00 € ergibt sich keine Auswirkung auf das steuerliche Einkommen.

6.2. Zusätzliche Kosten aufgrund der Behinderung des Sohnes

Der grundsätzlich zustehende Pauschbetrag von monatlich 262,00 € gemäß § 5 Abs 1 VO wirkt sich aufgrund der Verminderung um das Pflegegeld von 664,30 € gemäß § 5 Abs 1 VO nicht einkommensmindernd aus. Dies ist auch unstrittig.

Gemäß § 5 Abs 3 VO können jedoch zusätzliche Kosten für unterhaltsberechtigte Personen unter anderem abgesetzt werden, wenn diese Aufwendungen nach § 4 VO darstellen.

Gemäß § 4 VO zählen dazu nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung.

Die Beschwerdeführerin machte in dieser Hinsicht Ausgaben für den unterhaltsberechtigten Sohn für Krankenunterlagen, Einweghandschuhe, Befestigungsbänder und Desinfektionsmittel sowie Dienstleistungen des *****Org***** und Kosten der Aufzugsbetreuung und Mehraufwendungen für ein eigenes Kraftfahrzeug geltend. Die Kosten der Aufzugsbetreuung in Höhe von 71,94 € wurden seitens des Finanzamtes im Rahmen der Beschwerdeentscheidung steuerlich als außergewöhnliche Belastung aufgrund der Behinderung des Sohnes anerkannt, sind damit unstrittig und begegnet der Abzug aufgrund der Behinderung des Sohnes (Querschnittslähmung) auch keine Zweifel.

6.2.1. Pflegematerial

Zusätzliche Kosten für unterhaltsberechtigte Personen können gemäß § 5 Abs 3 VO nur dann als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn sie nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung (einer Krankheit) darstellen.

Die Krankenunterlagen, Einweghandschuhe, Befestigungsbänder und Desinfektionsmittel sind laut festgestelltem Sachverhalt der allgemeinen Grundpflege zuzurechnen.

Das dem Beschwerdeführer bescheidmäßig zugesprochene Pflegegeld ist als pauschale (teilweise) Abdeckung der notwendigen Pflegekosten wie zB im Zusammenhang mit der Körperpflege und der Mobilitätshilfe anzusehen. Das Pflegegeld hat nach § 1 Bundespflegegeldgesetz den Zweck, pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeiten zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen. Nach § 1 Abs 1 Einstufungsverordnung zum Bundespflegegeldgesetz (EinstV) zählen zur Betreuung die notwendigen Verrichtungen anderer Personen, die vornehmlich den persönlichen Lebensbereich betreffen und ohne die der pflegebedürftige Mensch der Verwahrlosung

ausgesetzt wäre. Dies sind nach § 1 Abs 2 EinstV insbesondere Verrichtungen beim An- und Auskleiden, bei der Körperpflege, der Zubereitung und Einnahme von Mahlzeiten, der Verrichtung der Notdurft, der Einnahme von Medikamenten und der Mobilitätshilfe im engeren Sinn.

Die Mehraufwendungen hinsichtlich dieser Gegenstände entsprechen diesen Pflegekosten, da sie ein trotz Beeinträchtigung selbstbestimmtes Leben ermöglichen sollen, den persönlichen Lebensbereich betreffen und im Wesentlichen die körperliche Pflege erleichtern sollen.

Die seitens der Beschwerdeführerin eingewandte „unbedingte Notwendigkeit“ der größeren Krankenunterlagen ist für das Bundesfinanzgericht verständlich und nachvollziehbar. Eine medizinische Notwendigkeit im Sinne einer Behandlung einer *Krankheit* ist jedoch nicht erkennbar.

Der Beschwerdeantrag war in diesem Punkt daher nicht begründet.

6.2.2. Dienstleistungen *Org*****

Zusätzliche Kosten für unterhaltsberechtigte Personen können gemäß § 5 Abs 3 VO nur dann als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn sie nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung (einer Krankheit) darstellen.

Unter Krankheit ist nach allgemeiner Auffassung eine gesundheitliche Beeinträchtigung/ein regelwidriger Zustand zu verstehen, die/der eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Aufwendungen, die durch eine Krankheit verursacht werden, sind außergewöhnlich und sie erwachsen aus tatsächlichen (bzw. bei Unterhaltsverpflichteten aus rechtlichen) Gründen zwangsläufig (VwGH 21.05.1956, 349/56). Eine gesonderte Prüfung der Zwangsläufigkeit der Kosten dem Grunde nach hat bei Krankheitskosten nicht zu erfolgen, da das Vorliegen einer Krankheit die Notwendigkeit einer Heilbehandlung impliziert.

Der Begriff der Krankheitskosten ist weit auszulegen (VwGH 14.1.92, 91/14/0243).

Die seitens des ***Org*** geleistete Dekubitusversorgung für den Sohn der Beschwerdeführerin ist als spezielle Form der Wundbehandlung anzusehen. Nicht jede – alltägliche – Wunde ist behandlungsbedürftig. Im konkreten Fall ist jedoch die Behandlung notwendig und durch die Behinderung indiziert.

Durch das fehlende Spüren eines Querschnittgelähmten ist eine erhöhte Gefahr eines Dekubitus und damit verbundener Folgeerkrankungen gegeben. Um eine Verschlimmerung der schon bestehenden Erkrankung und damit weitere gesundheitliche Beeinträchtigungen insbesondere das Eindringen von Erregern zu verhindern, ist eine entsprechende Behandlung notwendig.

Der betragslich hohe Kostenersatz durch den Sozialversicherungsträger ist zusätzlich als Indiz für das Vorliegen einer Heilbehandlungsmaßnahme zu werten.

Die Aufwendungen der Beschwerdeführerin sind durch die Behinderung/Krankheit des Sohnes verursacht, dadurch außergewöhnlich und erwachsen der Beschwerdeführerin aus dem Titel der Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Sohn aus rechtlichen Gründen zwangsläufig.

Der Beschwerdeantrag war daher in diesem Punkt begründet. Es sind somit 341,46 € (inkl. der Kosten für den Aufzug 413,40 €) als zusätzliche Kosten aus der Behinderung des Sohnes als außergewöhnliche Belastung steuerlich abzusetzen.

6.2.3. Mehraufwendungen für ein eigenes Kraftfahrzeug

Die Freibeträge nach § 3 VO sind gemäß § 1 Abs 1 letzter TS VO nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie Kinder betreffen, für die keine erhöhte Familienbeihilfe nach § 8 Abs 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird. Mehraufwendungen für Kinder, für die erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, sind nur nach Maßgabe des § 5 VO zu berücksichtigen. § 5 VO ist demnach die speziellere Norm zu § 3 leg cit.

Da für den Sohn erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird und auch § 5 VO keinen gesonderten Abzug von Mehraufwendungen für ein eigenes Kraftfahrzeug bzw. für Taxifahrten vorsieht, können Freibeträge gemäß § 3 VO nicht abgezogen werden.

Der Beschwerdeantrag war daher in diesem Punkt nicht statthaft.

7. Unzulässigkeit der Revision (siehe II.)

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.

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist im Wesentlichen in der Beantwortung von Sachverhaltsfragen (Punkte 6.1, 6.2.2) begründet. Die seitens der Beschwerdeführung aufgeworfenen Rechtsfragen (Punkte 6.2.1., 6.2.3) wurden in Entsprechung des eindeutigen Wortlauts des Gesetzes bzw. der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung gelöst. Es liegen daher keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 12. Juni 2020