

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr) vom 30. November 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***StNr*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 30.4.2020 reichte der Beschwerdeführer den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 beim Finanzamt ein. Dabei wurden vom Beschwerdeführer der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 für eine Erwerbsminderung im Ausmaß von 80% (Euro 718,00 pro Jahr) und für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung (§ 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF) ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit (hier Herzkrankheit) der Pauschbetrag iHv Euro 504,00 (12 Monate x 42 Euro) beantragt. Zusätzlich beantragte der Beschwerdeführer den Freibetrag von Euro 2.280,00 (12 Monate x 190 Euro) zu berücksichtigen (§ 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF), weil für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ebendieser Freibetrag zusteht. Weiters wurden Aufwendungen für zusätzliche krankheitsbedingte Kosten (hier Medikamente, Arztkosten, Ausgaben für behindertengerechten Wohnungsumbau, Kosten

für Massagen und Fußpflege sowie Sonderklassegebühren im Krankenhaus) iHv Euro 3.852,56 beantragt.

Datiert mit 30.4.2020 verschickte das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung und ersuchte dabei um die Vorlage folgender Unterlagen bzw. Belege:

„Bei Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel:

- *Kopie des Zulassungsscheins des eigenen Kraftfahrzeuges*
- *die Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG)*
- *Ausweis gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960*
- *Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2*

Kraftfahrzeugsteuergesetz

Liegen die oben genannten Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Freibetrages für ein Kraftfahrzeug vor und verfügt die begünstigte Person über kein eigenes Kraftfahrzeug, so können nachgewiesene Aufwendungen für Taxifahrten berücksichtigt werden.

Bitte um Vorlage folgender Nachweise:

- *Rechnungen der Taxifahrten*
- *Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG)*
- *Ausweis gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960*
- *Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2*

Kraftfahrzeugsteuergesetz

Bitte senden Sie uns die genaue Aufstellung Ihrer beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt mit den folgenden Details:

- *Rechnung inkl. Rechnungsdatum*
- *Bezeichnung der Aufwendung*
- *Einzelpreise und Summe über alle Aufwendungen*
- *Abzüglich erhaltener Ersätze (Krankenkasse, Versicherung, Fonds, usw.)*

Zum Nachweis Ihrer beantragten Aufwendungen legen Sie bitte alle Belege bei.

Hinweis:

- *Bei stationären Aufenthalten, wie z. B. Krankenhaus oder Kur, ist eine Haushaltsersparnis von Euro 5,23 pro Tag von den beantragten Aufwendungen abzuziehen.*
- *Nur Kosten, die im direkten Zusammenhang mit der Behinderung stehen, können ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden.“*

Mit 16.7.2020 übermittelte der Beschwerdeführer dem Finanzamt die Kopie der Zulassungsbescheinigung seines PKW, eine Kopie des Ausweises gemäß § 29b StVO, eine Kopie des Behindertenpasses, ein Schreiben des Bundessozialamtes sowie eine Aufstellung über

sämtliche als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten. Im Schreiben des Bundessozialamtes vom 19.7.2010 wird bestätigt, dass der Beschwerdeführer Träger einer Metallendoprothese ist, 80% Erwerbsminderung vorliegt, Diätverpflegung wegen Herzerkrankung benötigt wird und die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel gegeben ist.

Datiert mit 20.10.2020 verschickte das Finanzamt ein weiteres Ersuchen um Ergänzung an den Beschwerdeführer und führte dabei folgende Ergänzungspunkte an:

„Ergänzend zu Ihrer Aufstellung übermitteln Sie noch folgende Unterlagen:

- Bestätigung Ihres Kassenträgers bzw. Privatversicherers über geleistete Kostenersätze*
- ärztliche Verordnungen für die Fußpflege*
- Nachweis SB Krankenhaus Zusatzversicherung (lt. Aufstellung)*
- ärztliche Verordnung für Heilmassage (lt. Aufstellung)*
- Teilkosten Umbau Behinderung (lt. Aufstellung)“*

Dazu antwortete der Beschwerdeführer am 23.10.2020 elektronisch via FinanzOnline, dass er als Kunde die behindertendiskriminierenden Anfragen des Finanzamts nicht beantworten werde. Der Beschwerdeführer zahle seit 1971 Steuern und lasse sich nicht als Steuerdieb vom Finanzamt bezeichnen. Der Beschwerdeführer habe laufend seine Behinderungen dokumentiert und werde keine weiteren Unterlagen senden. Die nun geforderte ärztliche Verordnung für Fußpflege sei vor Jahren nach Rechtsmittelbeschwerden verworfen worden. Trotz extremer Gebehinderung würde der Beschwerdeführer ein persönliches Gespräch bei der Finanzbehörde bevorzugen. Falls es nicht dazu komme, werde der Beschwerdeführer jede nur mögliche Behörde einschalten, um zu seinem Recht zu kommen. In dieser Vorhaltebeantwortung wurden dem Finanzamt vom Beschwerdeführer keine weiteren Belege oder Unterlagen übermittelt.

Am 30.11.2020 erging der Einkommensteuerbescheid 2019, und wie beantragt wurden der Freibetrag für Erwerbsminderung, der Pauschbetrag für Diätverpflegung und der Freibetrag für das Behinderten KFZ bei der Bescheiderstellung berücksichtigt. Von den beantragten Euro 3.852,56 wurden als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der o.a. Verordnung über außergewöhnliche Belastungen Euro 1.762,56 als sogenannte „zusätzliche Kosten“ berücksichtigt. In der Arbeitnehmerveranlagung beantragte außergewöhnliche Belastungen hinsichtlich der zusätzlichen Kosten in Zusammenhang mit der Behinderung wie die Ausgaben für behindertengerechten Wohnungsumbau, Kosten für Massagen und Fußpflege sowie Sonderklassegebühren im Krankenhaus wurden dagegen nicht im Einkommensteuerbescheid 2019 berücksichtigt.

Mit 30.12.2020 langte beim Finanzamt eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 30.11.2020 ein. Der Beschwerdeführer verweist auf die beiliegenden ärztlichen Verordnungen betreffend medizinische Heilmassagen und medizinische Fußpflege, beide

datiert mit 11.12.2020. Weiters wird auf die beiliegenden Rechnungen samt Zahlungsbestätigungen, allesamt aus dem Kalenderjahr 2018, betreffend den behindertengerechten Umbau der Wohnung verwiesen. Der Beschwerdeführer beantragte diese Kosten je zur Hälfte 2018 und 2019 zu berücksichtigen. Ebenso wurde dem Finanzamt die Aufenthaltsbestätigung des Krankenhauses sowie eine Bestätigung der Privatversicherung über den damit verbundenen Selbstbehalt für den Sonderklassetarif übermittelt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.01.2021 wurde das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde begründend ausgeführt, dass gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 Kosten aufgrund außergewöhnlicher Belastungen in dem Jahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet wurden. Da die Zahlung der Belege im Jahr 2018 erfolgte, können diese Aufwendungen somit nicht in der Einkommensteuererklärung 2019 berücksichtigt werden. Außerdem wurden beantragte Kosten für die Behandlung in der Sonderklasse nicht zuerkannt, da seitens des Beschwerdeführers nicht nachgewiesen worden sei, dass entsprechende triftige medizinische Gründe vorgelegen haben, welche eine private Behandlung erforderlich gemacht hätten. Schließlich wurden Kosten für Heilmassagen bzw. Fußpflege nicht berücksichtigt, da keine Belege dafür vorgelegt worden seien.

Am 18.02.2021 langte dazu ein Vorlageantrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht ein. Darin wurde vorgebracht, dass die Behandlung in der Sonderklasse notwendig gewesen sei, da der Beschwerdeführer in einem öffentlichen Krankenhaus rechtzeitig keinen Platz erhalten hätte, was seinen gesundheitlichen Zustand gefährdet hätte. Weiters wurde die Anerkennung der Aufwendungen für Massagen, Physiotherapie und Fußpflege als außergewöhnliche Belastung gefordert, da dies verordnet und im Zusammenhang mit der 80 prozentigen Erwerbsminderung stehe.

Mit 15.4.2021 wurde vom Finanzamt der Akt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit 14.5.2021 übermittelte der Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht einen Schriftsatz, in dem er auf Unterlagen wegen der durch Psoriasis ausgelöste und vom Arzt verordneten medizinischen Fußpflege hinweist. Dazu wurden drei Rechnungskopien mit Barzahlungsvermerk über insgesamt Euro 113,00 vorgelegt. Auf den Rechnungskopien ist als Leistung jeweils „Klassische Fußpflege“ ausgewiesen. Zwei Rechnungen aus dem Jahr 2019, eine davon mit der Bezeichnung „Massagen“ und eine mit der Bezeichnung „Massagen laut ärztlicher Verordnung Rücken/Beine“ wurden mit einem Barzahlungsvermerk bzw. einem Banküberweisungsbeleg vorgelegt. Außerdem wurden eine Aufenthaltsbestätigung des Krankenhauses und ein Arztbrief des Krankenhauses vom 10.12.2019 betreffend die Bypass-Operation vorgelegt. Aus Sicht des Beschwerdeführers sei die Dringlichkeit aus der Art der Operation (Bypass OP inklusive setzen eines Stents vom rechten Unterschenkel bis zur

Bauchvene) und dem Arztbrief schlüssig ersichtlich. Eine dringende Bypassoperation mit Stent sei in kürzester Zeit nur mit so genannter Klasseversicherung in Sonderklasse möglich.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Wie aus dem Verfahrensgang ersichtlich beantragt der Beschwerdeführer als strittige außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit seiner Erwerbsminderung in der Höhe von 80% Aufwendungen für medizinische Fußpflege im Jahr 2019 von insgesamt Euro 113,00. Die dazu vorgelegte ärztliche Überweisung stammt vom 11.12.2020, die Rechnungen bezeichnen „Klassische Fußpflege“ als erbrachte Leistung. Betreffend die beantragten Heilmassagen von insgesamt Euro 500,00 wurde vom Beschwerdeführer eine mit 11.12.2020 datierte ärztliche Überweisung über 10 Heilmassagen vorgelegt. Auf den zwei Rechnungen wurde dazu einmal „10 Massagen“ und einmal „10 Massagen laut ärztlicher Verordnung Rücken/Beine“ als Leistung beschrieben. Die Zahlungsnachweise dazu wurden erbracht. Weiters werden Euro 530,00 im Zusammenhang mit einer Bypass Operation für Sonderklassegebühren beantragt. Im Arztbrief des Krankenhauses heißt es dazu:

„Zusammenfassung des Aufenthalts:

Die Aufnahme des Patienten erfolgt zum geplanten fem.pop. Kunststoff-Bypass rechts. Komplikationsloser stationärer Aufenthalt. Der Patient kann mit blutigen Wundverhältnissen in häusliche Schonung entlassen werden.“

Die Aufwendungen für den behindertengerechten Wohnungsumbau, welche allesamt im Jahr 2018 getätigt worden sind, fanden im Vorlageantrag des Beschwerdeführers keine Erwähnung mehr.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig und geht aus dem Vorlagebericht des Finanzamts, den vorgelegten Akten sowie den vom Beschwerdeführer dem Bundesfinanzgericht übermittelten Belegen hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In § 19 Abs. 2 EStG 1988 ist normiert, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind. Demzufolge sind Ausgaben für den behindertengerechten Umbau einer Wohnung aus dem Jahr 2018 im Jahr 2019 auch nicht absetzbar.

Als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind Belastungen abzugsfähig, die außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Diese finanzielle Belastung wird grundsätzlich unter Anwendung eines Selbstbehaltes berücksichtigt. Eine Ausnahme von dem in § 34 Abs. 4 EStG 1988 näher geregelten Selbstbehalt besteht in § 34 Abs. 6 EStG 1988 für Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, wobei der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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.

Nach der auf der Grundlage der Verordnungsermächtigungen in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 vom Bundesministers für Finanzen erlassen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, idF BGBl. II 2010/430 (in der Folge Verordnung genannt), können nach § 1 Abs. 2 und 3 der Verordnung, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt, neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988, die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung angeführten Mehraufwendungen geltend gemacht werden.

Nach § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Ein Selbstbehalt ist nicht abzuziehen.

Die in § 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen für Kosten der Heilbehandlung, sind nur dann ohne Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 und ohne Kürzung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 abzugsfähig, sofern sie mit der bescheinigten Behinderung im ursächlichen Zusammenhang stehen (vgl. *Peyerl* in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 35 Tz. 25; *Doralt/Mayr/Herzog*, EStG¹⁵, § 35 Tz. 9 und die dort angeführte Rechtsprechung, ua VwGH 18.05.1995, 93/15/0079).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der für den Beschwerdeführer bescheinigte Grad der Behinderung 80% beträgt.

Nach § 34 EStG 1988 können Krankheitskosten bzw. Kosten der Heilbehandlung steuermindernd geltend gemacht werden, insoweit sie die dort normierten allgemeinen Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen erfüllen. Auch § 35 EStG 1988 setzt voraus, dass der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seiner Behinderung außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG hat. Die Abzugsfähigkeit der in § 4 der Verordnung normierten Kosten der Heilbehandlung unterscheiden sich von der allgemeinen Berücksichtigung von Heilbehandlungskosten nach § 34 EStG lediglich darin, dass für diese Mehraufwendungen, soweit sie mit einer Behinderung in Zusammenhang stehen, nach § 34 Abs. 6 letzter Teilstrich EStG 1988 kein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 in

Abzug zu bringen ist. Ob diese Kosten dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen und somit auch zwangsläufig erwachsen sind, ist nach der vom Verwaltungsgerichtshof zu § 34 EStG ergangenen Rechtsprechung zu den Krankheits- bzw. Heilbehandlungskosten zu beurteilen.

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst dem Steuerpflichtigen eine Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen oder naher Angehöriger gelegen sein (vgl. VwGH 1.9. 2015, 2012/15/0117; VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051).

Allerdings ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064).

Im gegenständlichen Fall lässt sich allein aus dem unstrittigen zeitlichen Ablauf sowie den vorgelegten Unterlagen (Arztbrief, Bestätigung des Krankenhauses) nicht erkennen, dass es sich um eine Notoperation gehandelt hat. Die Kosten für die vorab geplante Operation und die Unterbringung im Krankenhaus sind dem Beschwerdeführer zwangsläufig erwachsen und wurden auch von der Privatversicherung übernommen. Anders verhält es sich bei den Kosten für die Sonderklasse, für welche keine medizinischen Gründe aus den Akten erkennbar waren und für welche somit die geforderte Zwangsläufigkeit nicht nachgewiesen wurde. Daher waren die Sonderklassegebühren auch nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl. BFG 30.5.2018, RV/3100354/2018).

Die vorgelegten ärztlichen Verordnungen betreffend 10 Heilmassagen und medizinische Fußpflege datieren vom 11.12.2020 und sind daher kein tauglicher Nachweis für die medizinische Indikation im Jahr 2019. Abgesehen davon ist klassische Fußpflege, wie in den vorgelegten Rechnungen angeführt, niemals abzugsfähig. Genauso wenig sind klassische Massagen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die zugrundeliegenden Rechtsfragen sind durch Gesetz und Verordnung sowie die Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht zu beurteilen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Linz, am 17. August 2022