

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. April 2021 gegen die Einkommensteuerbescheide (ArbeitnehmerInnenveranlagung) 2017, 2018 und 2019 des ***FA*** vom 23. März 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Erklärung des ***1*** zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2018 wurde am 10.12.2019 elektronisch beim Finanzamt eingereicht.

Am 11.1.2021 langten die Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2017 und 2019 für den am 8.1.2020 verstorbenen ***1***, die von ***2*** als Erbe unterschrieben waren, beim Finanzamt ein.

Mit Schreiben vom 11.12.2019 erging zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2018 die Aufforderung, dem Finanzamt zu den beantragten Aufwendungen die Belege sowie eine

Kostenaufstellung, wie sich die Gesamtsumme zusammensetze (Datum, Bezeichnung, Betrag), zu übermitteln.

Da dieses Ergänzungersuchen unbeantwortet blieb, erging am 7.12.2020 ein weiteres, gleichlautendes Ersuchen.

In den elektronischen Datenbanken der Finanzverwaltung sind unter den „gescannten Belegen“ bzw. den „hochgeladenen Dokumenten“ „Beilagen zu den Steuererklärungen“ 2017 und 2018, welche das Datum 10.1.2021 tragen, sowie eine undatierte Beilage zur Steuererklärung 2019 gespeichert.

Diesen Beilagen ist neben einer Aufstellung der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen eine Übersicht der Medikamentenkosten für ***1*** und ***3*** zu entnehmen.

Der „Beilage zur Steuererklärung“ 2019 sind darüber hinaus eine Aufstellung der bei ***4*** und ***5*** gekauften Inkontinenzprodukte, insbesondere von „Tena Pants Super L“ sowie Kopien von – teilweise unleserlichen – Kassensbons dieser Unternehmen beigelegt. Am Ende dieser Aufstellung ist darauf hingewiesen, dass die angeführten Belege in gleicher Weise für die Jahre 2017 und 2018 darstellbar seien.

Mit einem weiteren Schreiben vom 3.2.2021 ersuchte das Finanzamt betreffend die Erklärungen zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2017, 2018 und 2019 um Vorlage des Einantwortungsbeschlusses betreffend den am 8.1.2020 verstorbenen Abgabepflichtigen.

Der Einantwortungsbeschluss vom 18.6.2020, mit welchem die Verlassenschaft Dr. ***2*** zur Gänze eingewantwortet worden war, wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 11.2.2021 vorgelegt.

Der **Einkommensteuerbescheid 2017** erging am 23.3.2021.

In der Bescheidsbegründung ist u.a. darauf verwiesen, dass Aufwendungen für Windeln zur Gänze mit dem erhaltenen Pflegegeld abgedeckt seien.

Der pauschale Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges wegen Behinderung habe nicht berücksichtigt werden können, weil diesbezüglich keine Bescheinigung des Sozialministeriumservice vorliege und der Abgabepflichtige über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt habe (Abmeldung 2015).

Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten (Impfungen) stellten keine abzugsfähigen Krankheitskosten im Sinne des § 34 EStG 1988 dar und könnten nicht anerkannt werden.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien nicht berücksichtigt worden, weil diese niedriger seien als der Selbstbehalt von 2.683,55 €.

Der **Einkommensteuerbescheid 2018** erging ebenfalls am 23.3.2021.

Die Bescheidbegründung entspricht der des Einkommensteuerbescheides 2017; lediglich der Selbstbehalt beträgt abweichend davon 2.606,96 €.

Auch der **Einkommensteuerbescheid 2019** erging am 23.3.2021.

Die Bescheidbegründung entspricht wiederum der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2017; der Selbstbehalt beträgt in diesem Jahr 2.563,08 €. Zusätzlich ist darauf verwiesen, dass die Altersheimkosten um das monatliche Pflegegeld und eine tägliche Haushaltsersparnis (pro Tag 5,23 €) zu vermindern gewesen seien.

Mit Schreiben vom 25.4.2021 erhob Dr. ***2*** als Erbe nach ***1*** (Beschwerdeführer; in der Folge kurz: Bf) **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide 2017, 2018 und 2019.

Laut beiliegender Aufstellung würden weitere Beträge als außergewöhnliche Belastungen beantragt.

-) *Pauschale Freibeträge wegen Gehbehinderung 2017 – 2019*

jeweils 190,00 € p.m. für den gesamten Veranlagungszeitraum.

Diese Freibeträge seien nicht anerkannt worden, weil kein eigenes Kraftfahrzeug vorhanden gewesen sei. Das treffe jedoch nicht zu. Im Jahr 2015 habe das bis dahin verwendete, 20 Jahre alte Fahrzeug gegen ein neues getauscht werden müssen, weil für das alte kein „Pickerl“ mehr zu bekommen gewesen sei. Gleichzeitig mit der Abmeldung des alten sei das neue Auto angemeldet worden. Die Auswahl der Fahrzeugtype des neuen Autos sei zu allererst unter dem Aspekt erfolgt, den betagten Besitzern ein möglichst bequemes Ein- und Aussteigen zu ermöglichen.

Eine Bescheinigung des Sozialministeriumservice sei nicht beantragt worden, weil evident sei, dass bei den hochbetagten Besitzern zum einen eine erhebliche Gehbehinderung vorgelegen sei (bei ***1*** insbesondere aufgrund eines Lendenwirbelbruchs nach einem Sturz im Jahr 2009, bei ***3*** Claudicatio aufgrund von Erkrankungen der Beingefäße), zum anderen der Wohnsitz 2,5 km vom Ortszentrum entfernt gewesen sei und öffentliche Verkehrsmittel praktisch nicht vorhanden gewesen seien.

Die Bescheinigung des Sozialministeriumservice könne wohl nur deklaratorischen, nicht jedoch konstitutiven Charakter für die Anerkennung haben, zumal das Erfordernis eines eigenen Pkw aufgrund der Lebensumstände völlig unzweifelhaft sei.

In eventu werde für den Fall der Nichtanerkennung des Freibetrages Kilometergeld für ausschließlich medizinisch motivierte Fahrten laut beiliegender Aufstellung als nicht um einen Selbstbehalt zu kürzende Kosten einer Heilbehandlung beantragt.

*-) Pauschale Freibeträge für Diätverpflegung ***3*** 2017 – 2019*

3 sei als Diabetikerin seit 1996 insulinpflichtig gewesen.

Zudem habe eine Niere bereits im Jahr 1978 75 % ihrer Leistungsfähigkeit verloren. Diese Niere sei damals – völlig zu Recht – aufgrund einer gewissen, wenn auch geringen Leistung operativ nicht entfernt worden.

40 Jahre später im hohen Alter sei diese nach Ansicht des Hausarztes vermutlich bereits funktionslos und eine Belastung für ihren Organismus gewesen. Seit mehreren Jahren sei eine Niereninsuffizienz im Stadium III bis IV vorgelegen. Bei der Ernährung sei daher besonders auf die Aufrechterhaltung der Nierenfunktion – neben der Zuckerdiät – zu achten gewesen. Dadurch sei es gelungen, den für die Beurteilung der Nierenfunktion entscheidenden Parameter GFR (glomeruläre Filtrationsrate) mit einem Wert von rund 28 stabil zu halten und ein Abgleiten in die Dialysepflicht zu verhindern. Als Folge der Niereninsuffizienz habe auch eine Hyperkaliämie mit Folgen für das Herz-Kreislaufsystem bestanden.

Beantragt werde daher, neben dem Diätfreibetrag wegen Diabetes auch jenen wegen Niereninsuffizienz für den Zeitraum 2017 – 2019 zuzuerkennen.

*-) Pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung ***3*** 2019*

Für das Jahr 2019 sei für ***3*** kein Freibetrag für Diätverpflegung berücksichtigt worden, wohl aber ein Selbstbehalt von 840,00 €.

Beantragt werde daher, den Freibetrag für Diabetiker und auch jenen für eine Nierendiät für das Jahr 2019 zu berücksichtigen und den Selbstbehalt von 840,00 € zu streichen.

-) Selbstbehalt von 840,00 € gemäß § 34 (4) 2017 – 2019

In den angefochtenen Bescheiden sei der Freibetrag für Diabetiker gegen einen Selbstbehalt in derselben Höhe verrechnet worden, sodass kein Betrag für Diätverpflegung steuerwirksam geworden sei.

3 habe jedoch in den Jahren 2017 bis 2019 durchgehend Pflegegeld bezogen, sodass von einer mindestens 25%-igen Behinderung auszugehen sei; das die Diätverpflegung begründende Leiden sei für die Behinderung jedenfalls mitursächlich gewesen.

Beantragt werde daher, den Selbstbehalt von 840,00 € bei den Veranlagungen 2017 bis 2019 zu streichen.

*-) Selbstbehalt Zusatzkrankenversicherung ***3*** 2017*

Im Einkommensteuerbescheid 2017 sei der Selbstbehalt laut Zusatzkrankenversicherungspolizze in Höhe von 590,00 € nicht berücksichtigt worden. ***3*** sei im Jahr 2017 dreimal im Krankenhaus gewesen und der Selbstbehalt daher zu entrichten gewesen.

Beantragt werde, den Selbstbehalt von 590,00 € bei der Veranlagung 2017 als weitere außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

-) *Windelhosen/Inkontinenzvorlagen* ****1**** 2017 – 2019

Bei ****1**** sei im Jahr 2009 ein Prostatakarzinom diagnostiziert worden. Er sei im gesamten Zeitraum 2017 bis 2019 völlig harninkontinent gewesen.

Zur Sicherstellung einer einwandfreien Hygiene sei angezeigt gewesen, Windelhosen in der für ihn perfekten Sitz bietenden Passform zu verwenden. Aufgrund der vollständigen Harninkontinenz sei erforderlich gewesen, die Windelhosen vier- bis fünfmal täglich zu wechseln. Die Harninkontinenz sei sicherlich im Wesentlichen durch das Prostatakarzinom verursacht worden.

Beantragt werde, die Kosten für Windelhosen und Inkontinenzvorlagen als weitere außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Kosten je Windelhose: $1,80 \text{ €} \times 365 \times 4 \times 1,80 = 2.628,00 \text{ €}$, zuzüglich Kosten der Müllabfuhr.

Einschließlich der Inkontinenz-Bettvorlagen werde daher pro Jahr pauschal ein Betrag von 3.000,00 € geltend gemacht.

Bei ***3*** sei in einem bedeutend geringeren Ausmaß gelegentlich ein Inkontinenzproblem vorgelegen, weshalb für sie ein pauschaler Betrag von 100,00 € für 2017 bzw. 150,00 € für 2018 und 2019 angesetzt werde.

Laut Bescheid könnten Kosten für Windelhosen, die von der Krankenkasse nicht getragen würden, deshalb nicht berücksichtigt werden, weil sie mit dem Pflegegeld zu verrechnen seien.

Im Veranlagungszeitraum 2017 bis einschließlich Oktober 2018 habe ****1**** Pflegegeld der Stufe 4 in Höhe von 677,60 € und ab November 2018 bis zu seinem Tod Pflegegeld der Stufe 5 in Höhe von 920,30 € bezogen.

Berücksichtige man, dass es möglich sein müsste, pro Monat für zwei Tage zur Entlastung der pflegenden Familienangehörigen familienfremde Dritte als Pflegekräfte einzusetzen und diese je Tag mit rund 200,00 € zu entlohnen, ergebe sich nach Meinung der Finanzverwaltung folgende Rechnung:

Pflegegeld p.m.	677,60	920,30
-----------------	--------	--------

Entlohnung Dritter	400,00	400,00
Windelhosen	250,00	250,00
Sonstiger Pflegebedarf	100,00	100,00
verbleiben	-72,40	170,30

pro Monat, die für die Entlohnung der pflegenden Angehörigen und anderer Pflegedienste zur Verfügung stünden.

Berücksichtige man weiter, dass Pflegegeld in der angeführten Höhe nur dann zuerkannt werde, wenn der Pflegeaufwand je Monat durch Sachverständige auf 160 (Stufe 4) bzw. 180 Stunden (Stufe 5) geschätzt werde, ergebe sich ein Anerkennungsbetrag von Null, negativ bzw. 1,00 € je Stunde Pflegeleistung durch Angehörige.

Insbesondere seit 1.1.2018 mit Einführung des Rückgriffsverbotes auf Vermögen würden sich daher bei einer Auslegung, wonach alle möglichen erforderlichen Pflegebehelfe und Pflegeleistungen mit dem Pflegegeld zu verrechnen seien, schwerste Verwerfungen in der steuerlichen Behandlung der Altenpflege ergeben.

Während die öffentliche Hand bei Betreuung in Alten- und Pflegeheimen Zuschüsse zu leisten habe, die ein Vielfaches des Pflegegeldes bei der Betreuung zu Hause durch Angehörige ausmachten (und damit u.a. auch all jene Ausgaben zu bestreiten habe, die bei Betreuung zu Hause durch Angehörige anfallen würden und mit dem Pflegegeld abgegolten sein sollten), könnten die erheblichen Kosten der Betreuung im Pflegeheim steuermindernd (abzüglich Haushaltsersparnis) geltend gemacht werden. Dies verstärkte den Drang zur Abschiebung pflegebedürftiger Senioren in Pflegeheime, die von keiner der beteiligten Parteien gewollt sein könne: weder vom Pflegebedürftigen noch vom Staat und auch nicht von den pflegenden Angehörigen, die die Pflege aus familiärer Rücksichtnahme und Zuneigung leisten wollten.

Durch eine solche Auslegung entstehe eine immense steuerliche Diskriminierung der Altenpflege zu Hause, die mit dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot wohl kaum zu vereinbaren sei.

Das Gebot der verfassungskonformen Interpretation gebiete, Gesetze so auszulegen, dass sie mit den verfassungsrechtlichen Geboten u.a. der Gleichbehandlung vereinbar blieben. Es müssten daher nur jene pflegerelevanten Aufwendungen mit dem Pflegegeld zu verrechnen sein, die regelmäßig anfielen und im Verhältnis zum erhaltenen Pflegegeld als geringfügig gelten dürften (Salben, etc.).

Jede andere Auslegung gefährde das Interesse der Pflegebedürftigen, die Art ihrer Betreuung frei wählen zu können und nicht Gefahr zu laufen, gegen ihren Willen in Pflegeheime

abgeschoben zu werden, weil bei einer derartigen Auslegung für die Belohnung von pflegenden Angehörigen kaum noch etwas übrigbleibe.

In der Folge dokumentierte der Bf anhand eines Rechenbeispiels, wieviel sich die öffentliche Hand für die Betreuung seiner Eltern zu Hause im Vergleich zu einer Pflege in einem Pflegeheim in Oberösterreich erspart habe und stellte die Differenz in der steuerlichen Behandlung dar.

Der Bf wolle, um keine Missverständnisse aufkommen zu lassen, anmerken, dass er seine Eltern selbstverständlich freiwillig und nicht in Erwerbsabsicht betreut habe. Sie seien ihm dafür bis zum letzten Tag dankbar gewesen. Für die steuerliche Beurteilung habe er sich schlichtweg nicht interessiert. Die unglaublichen Folgen und steuerlichen Differenzen zu anderweitigen Betreuungen seien ihm erst jetzt bewusstgeworden. Fairness sehe wohl anders aus.

In einer der Beschwerde beigelegten Aufstellung beantragte der Bf Fahrtkosten für Fahrten ins Krankenhaus, zum Hausarzt, zur Abholung von Medikamenten in der Apotheke, zu Infusions-, Impf- und Injektionsterminen sowie zur Fußpflege.

Darüber hinaus beantragte er für *****1***** den monatlichen Freibetrag für Gehbehinderung, Kosten für Medikamente, Windelhosen und Müllabfuhr sowie für Dezember 2019 zusätzlich Kosten für den Aufenthalt im Pflegeheim.

Für *****3***** beantragte er den Selbstbehalt aus der Zusatzkrankenversicherung, Kosten für Windeln und Inkontinenzvorlagen sowie die pauschalen Freibeträge für Diabetes und ein Nierenleiden.

Mit **Schreiben vom 27.1.2022** ersuchte das Finanzamt um Ergänzung der Beschwerde und – falls vorhanden - um Vorlage eines Parkausweises nach § 29b StVO, um einen Nachweis der 2018 geleisteten ausländischen Spenden und der medizinischen Notwendigkeit für die Aufenthalte in der Sonderklasse sowie um Vorlage der Zahlungsnachweise.

Mit **Schreiben vom 15.2.2022** teilte der Bf dazu mit:

Zu „1) *Parkausweis gemäß § 29b StVO*“ beschrieb er ausführlich die Ursachen für die sowohl bei *****1***** als auch bei *****3***** vorliegenden Gehbehinderungen.

Ein Parkausweis gemäß § 29b StVO sei nicht beantragt worden, weil ein solcher auf dem Land keine bedeutsamen Vorteile (wie z.B. Halten im Halteverbot oder in zweiter Spur) bringe. Aufgrund der völlig offensichtlich vorhandenen Gehbehinderungen und des hohen Alters wäre ein solcher Ausweis zweifellos ohne jede Schwierigkeit zu erhalten gewesen. Eine noch stärkere Gehbehinderung wäre gleichbedeutend mit Transportunfähigkeit im Pkw gewesen und würde die Bestimmung des § 29b StVO unanwendbar machen. Der steuerliche Effekt sei

nicht bedacht worden. Aufgrund der vorliegenden Befunde sei völlig evident, dass für eine Teilhabe des hochbetagten Ehepaares (97 bzw. 90 Jahre alt) am sozialen Leben ein Pkw unerlässlich gewesen sei.

Es werde daher weiterhin beantragt, die Freibeträge wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aufgrund einer Gehbehinderung für den Zeitraum von 1.1.2017 bis Mai 2019 zuzuerkennen.

Da beide Besitzer bereits verstorben seien, könnte ein Gutachten über die Gehbehinderungen, falls erforderlich, allenfalls noch aufgrund der vorhandenen Befunde erstellt werden.

2) Nachweis der 2018 geleisteten ausländischen Spenden:

Soweit ersichtlich, seien keine ausländischen Spenden geleistet worden.

3) Nachweis der medizinischen Notwendigkeit für die Aufenthalte in der Sonderklasse sowie Zahlungsnachweise:

Als Zahlungsnachweise könnten nur noch die von der Sparkasse ausgestellten Belegduplikate (SEPA-Auftragsbestätigungen vom 9.3.2017, 14.2.2018 und 8.5.2019, jeweils in der vereinbarten Höhe von 590,00 €) vorgelegt werden. Die Originalbelege seien durch die Übersiedlung leider in Verstoß geraten.

Die medizinische Notwendigkeit für den Aufenthalt in der Sonderklasse decke sich mit der medizinischen Notwendigkeit des Aufenthaltes im Krankenhaus schlechthin, sie ergebe sich aufgrund der Einweisung durch den Hausarzt bzw. der stationären Aufnahme nach einer Untersuchung in der Ambulanz. Sämtliche Erkrankungen seien aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen in der allgemeinen Gebührenklasse und in der Sonderklasse in gleicher Weise zu behandeln.

Aufgrund der Zusatzkrankenversicherung ergebe sich die Möglichkeit der freien Spitalwahl bzw. der freien Arztwahl. ***3*** habe insbesondere zu Primar Dr. ***6***, der durch die erfolgreiche Behandlung über ein Jahrzehnt hinweg mit ihren gesundheitlichen Problemen auch bestens vertraut gewesen sei, grenzenloses Vertrauen gehabt. Ein absolutes Vertrauensverhältnis des Patienten zum behandelnden Arzt habe auf die Heilungschancen bekanntermaßen einen sehr positiven Einfluss.

Der Selbstbehalt, der in Jahren einer tatsächlichen Behandlung angefallen sei, sei nicht eine fiktive rechnerische Größe, sondern eine Beteiligung des Versicherten an den tatsächlichen Krankheitskosten in der gleichen Weise wie dies für den Selbstbehalt an den Medikamentenkosten der Fall sei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 2.3.2022 gab das Finanzamt der Beschwerde für das Kalenderjahr **2017** teilweise statt.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 34 Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 6 EStG 1988 ist in der Begründung ausgeführt, dass die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung (Bescheid bzw. Behindertenpass) der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen seien. Zuständige Stelle sei u.a. das Sozialministeriumservice (Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen). Sofern ein Behindertenpass nicht ausgestellt worden sei, sei bei der Zuerkennung von Pflegegeld von einem mindestens 25%-igen Grad der Behinderung auszugehen.

Nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel, Arzt- und Spitalkosten, Therapiekosten und Kosten für Medikamente könnten, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stünden, im nachgewiesenen Ausmaß ohne Abzug eines Selbstbehaltes anerkannt werden. Aufwendungen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht seien, seien um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen. Beim Pflegegeld handle es sich um einen zweckgebundenen Beitrag zur pauschalen Abgeltung pflegebedingter Mehraufwendungen. Zu den regelmäßigen Aufwendungen zählten tatsächlich geleistete Zahlungen für die Betreuung und Pflege sowie regelmäßig anfallende Ausgaben für Hygieneartikel wie z.B. Windeln oder Inkontinenzprodukte.

Eine außergewöhnliche Belastung setze immer eine Belastung des Einkommens voraus. Tatsächlich nicht geleistete Zahlungen stellten keine außergewöhnliche Belastung dar. Die in der Beschwerde geltend gemachten fiktiven Kosten für die Entlohnung der pflegenden Person könnten daher nicht berücksichtigt werden.

Werde aufgrund einer Behinderung eine Diätverpflegung benötigt, könnten zusätzlich die Pauschalbeträge für Diätverpflegung ohne Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden. Das Diäterfordernis sei von der zuständigen Stelle (Sozialministeriumservice) zu bestätigen. Der Bezug von Pflegegeld reiche als Nachweis eines Diäterfordernisses nicht aus. Aus dem Bezug des Pflegegeldes könne die Notwendigkeit der Diätverpflegung nicht abgeleitet werden, da das Pflegegeld als pauschalierter Beitrag zu den Kosten der erforderlichen Pflege zu verstehen sei. Da ein Behindertenpass, in dem das Erfordernis einer Diätverpflegung eingetragen sei, nicht vorliege, könne der Freibetrag nur unter Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden.

Der Selbstbehalt der Zusatzkrankenversicherung stelle mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 dar. Nach der Rechtsprechung des VwGH zu den krankheitsbedingten Aufwendungen seien höhere Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen würden, nur dann eine außergewöhnliche Belastung, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen getätigt würden. Die triftigen medizinischen Gründe müssten in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften

gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung oder die Behandlung durch einen bestimmten Arzt stellten noch keine triftigen medizinischen Gründe dar. Der Selbstbehalt der Zusatzkrankenversicherung für die Sonderklasse könne daher mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützten, sei zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benützt werden könne, ein Freibetrag von 190,00 € monatlich zu berücksichtigen. Das Vorliegen der Körperbehinderung sei u.a. durch einen Ausweis gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960 oder durch die Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung im Behindertenpass nachzuweisen. Da die erforderlichen Voraussetzungen nicht vorlägen, könne der pauschale Freibetrag für das Kfz nicht berücksichtigt werden. Anstelle des pauschalen Freibetrages würden Fahrtkosten für Arzt- und Krankenhausfahrten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes berücksichtigt.

Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten und Pflegematerial (Einlagen) seien nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens verbunden würden.

Die Kosten für die Fahrten zur Fußpflege könnten ebenfalls nicht berücksichtigt werden, da Kosten für die Fußpflege keine Kosten einer Heilbehandlung darstellten. Fußpflege werde nicht nur von Personen mit diversen Krankheiten, sondern auch von gesunden Personen in Anspruch genommen. Fußpflege sei demnach als Körperpflege im weiteren Sinn zu definieren und sei auch bei glaubhaftem Vorliegen einer Diabeteserkrankung unter Notwendigkeit der Verhinderung von Folgeschäden eine außergewöhnliche Belastung durch die so entstandenen Kosten nicht gegeben, da sonst der Grundsatz der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen nicht gegeben wäre. Auch bei nicht mit Vorerkrankungen Belasteten stelle Fußpflege logischerweise die Verhinderung von Folgekrankheiten (aufgrund nicht vorgenommener Fußpflege) dar, wie Körperpflege an sich durch Hygienemaßnahmen Krankheiten verhindere.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien nicht berücksichtigt worden, weil diese niedriger als der Selbstbehalt in Höhe von 2.632,95 € seien.

Die **Beschwerdevorentscheidung 2018** erging ebenfalls am 2.3.2022.

Begründend wurde darauf hingewiesen, dass die im Erstbescheid beantragten ausländischen Spenden im Beschwerdeverfahren nicht nachgewiesen und daher nicht berücksichtigt worden seien.

Hinsichtlich der Abweichungen werde auf die Begründung zur Beschwerdevorentscheidung 2017 verwiesen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien nicht berücksichtigt worden, weil sie niedriger als der Selbstbehalt von 2.659,56 € seien.

In der Begründung zur **Beschwerdevorentscheidung 2019** vom 2.3.2022 verwies das Finanzamt abermals auf die Beschwerdevorentscheidung 2017.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen hätten nicht berücksichtigt werden können, weil sie niedriger als der Selbstbehalt von 2.575,85 € seien.

Im nach Fristverlängerung zeitgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** vom 18.4.2022 betreffend die Einkommensteuerbescheide 2017, 2018 und 2019 beantragte der Bf, folgende weitere Beträge als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen:

		2017	2018	2019
1	Freibetrag für Diätverpflegung	840	840	350
2	Selbstbehalt Zusatzkrankenversicherung	590	590	590
3	Freibetrag eigener Pkw	2.280	2.280	950
4	Windelhöschen/Inkontinenzvorlagen	2.600	3.150	3.150
	gesamt	6.310	6.860	5.040

Festzuhalten sei, dass beide Eheleute während des gesamten Veranlagungszeitraumes Pflegegeld bezogen hätten und daher bei beiden von einer mindestens 25%-igen Behinderung auszugehen sei.

Zu 1) Der Freibetrag für Diätverpflegung sei abgelehnt bzw. nur im Rahmen des Selbstbehaltes anerkannt worden, weil keine Bestätigung des Diäterfordernisses durch das Bundesministerium für Soziales und kein Behindertenpass mit entsprechendem Eintrag vorliege.

3 sei seit ca. 1983 Diabetikerin und seit 1996 insulinpflichtig gewesen. Die Insulinpflicht ergebe sich eindeutig aus den vorgelegten Medikamentenlisten. Die Insulinpflicht werde seit 1996 u.a. von der Gesundheitskasse/Abteilung Diabetikerversorgung überwacht, die die Patienten vierteljährlich mit entsprechenden Bedarfsartikeln versorge. Diese kosteten jährlich

ein Vielfaches der durch den Steuerfreibetrag erzielbaren Steuerersparnis. Im Rahmen von Krankenhausaufenthalten sowie Kur- oder Reha-Aufenthalten würden Diabetiker, vor allem bei Vorliegen diabetesbedingter Folgeschäden, darüber informiert, wie sie sich ernähren, d.h. welche Diät sie beachten sollten. Nach allgemeiner Lebenserfahrung werde insulinpflichtigen Diabetikern dringend angeraten, auf entsprechende Ernährung zu achten.

Eine Vorstellung der betagten Patientin bei einem weiteren Arzt diene nicht der Verfahrensökonomie und hätte diese nur zusätzlich belastet. Es müsste daher im Sinne der Barrierefreiheit und der Verfahrensökonomie die Evidenz für das Diäterfordernis ohne formelle Bestätigung durch einen weiteren Arzt genügen.

Bei Betreuung betagter Menschen in einem APH werde im Übrigen auch auf entsprechende Diät geachtet - mit entsprechenden zusätzlichen Verpflegungskosten, die der Staat zu tragen habe.

Zu 2) Auf die Begründung in der Vorhaltsbeantwortung werde verwiesen.

Zu 3) Der Freibetrag für den eigenen Pkw wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei abgelehnt worden, weil kein Ausweis gemäß § 29b StVO vorgelegt worden sei. Das Vorliegen einer Behinderung sei durch Befunde dokumentiert. Darüber hinaus sei aufgrund der Lage des Wohnhauses (siehe beiliegenden Google-Lageplan) klar, dass es den hochbetagten Eheleuten im relevanten Veranlagungszeitraum (95 bis 97 Jahre alt und 2020 verstorben bzw. 88 bis 90 Jahre alt und 2019 verstorben) aufgrund ihrer Behinderungen nicht nur nicht zumutbar, sondern physisch unmöglich gewesen sei, eine Wegstrecke von mehr als 2 km zu Fuß zurückzulegen, um die nächstgelegene Einstiegstelle in ein öffentliches Verkehrsmittel zu erreichen.

Es sollte daher auch in diesem Fall die Evidenz ohne weitere amtliche Bestätigung im Sinne der Verwaltungsökonomie und der Barrierefreiheit genügen.

Der Pkw sei für die Eheleute gewesen, die Fahrzeugtype sei ausschließlich unter dem Gesichtspunkt gewählt worden, den hochbetagten Besitzern ein möglichst bequemes Ein- und Aussteigen zu ermöglichen.

Zu 4) Bei ***1*** sei im Jänner 2009 Prostatakrebs diagnostiziert worden, der in weiterer Folge (jedenfalls im Beschwerdezeitraum) zu vollständiger Inkontinenz geführt habe. Auch um eine Verschlimmerung des Prostataleidens zu vermeiden, sei es nötig gewesen, auf eine strikte Hygiene mit exakt passender Windelhose zu achten und diese entsprechend oft zu wechseln. Diesen Zweck habe eine Marke und Größe in perfekter Weise erfüllt, weshalb auch nur diese verwendet worden sei.

Beantragt werde daher, die Ausgaben für Windelhöschen (darin enthalten 20% USt) als Krankheitskosten ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts anzuerkennen.

Die Nichtanerkennung der oben angeführten Beträge werde im Wesentlichen auf Bestimmungen des § 34 EStG und die dazu ergangene Durchführungsverordnung gestützt. Bei Anwendung dieser Bestimmungen werde jedoch nicht beachtet, dass sich die Rahmenbedingungen für die Altenpflege und -betreuung und deren Finanzierung seit Einführung des Verbotes des sog. „Pflegeresses“ im Jahr 2017 dramatisch verändert hätten.

Mehrfach werde darauf verwiesen, dass Ausgaben für Pflegebedarfsartikel mit dem Pflegegeld zu verrechnen seien. Dies sei auch im Hinblick darauf bemerkenswert, dass das Pflegegeld ausschließlich nach der Anzahl der für die Pflege erforderlichen Arbeitsstunden bemessen werde. Eine Berücksichtigung eines Pauschales für Pflegebedarfsartikel sei dabei nicht vorgesehen. Bemerkenswert sei dies weiters im Hinblick auf die geringe Höhe des Pflegegeldes im Vergleich zu den Kosten der alternativen Betreuung in einem APH. Im Falle der APH-Pflege habe der Staat für die Kosten sämtlicher Pflegebedarfsartikel aufzukommen und selbstverständlich auch die erhöhten Kosten einer diabetesgerechten Diät zu tragen.

In der Folge stellte der Bf die Kosten einer Betreuung zu Hause den Kosten der Betreuung in einem APH anhand mehrerer Tabellen gegenüber.

Aus diesen Aufstellungen ergebe sich ein dramatisches Ungleichgewicht zwischen den Kosten der Pflege und Betreuung zu Hause und jenen in einem APH.

Im Falle seiner Eltern ergebe sich bereits für das Jahr 2018 eine Differenz von rund 36.000,00 €, die sich aufgrund des dramatischen Kostenanstiegs in den folgenden Jahren im Jahr 2022 auf rund 104.000,00 € erhöht hätte.

Lege man die tatsächlichen Kosten laut Pflegedienstleistungsstatistik 2016 für die Pflege eines Ehepaares in einem Wiener APH zugrunde, erhöhe sich diese Differenz auf rund 145.000,00 € pro Jahr.

Zudem führten die von Pfléglingen bei einem APH-Aufenthalt zu zahlenden Kostenbeiträge zu einer Verminderung deren Steuerlast auf nahezu Null, während die durch die altersbedingten Behinderungen sich ergebenden Mehrbelastungen aufgrund multipler Vorschriften, die an bürokratische Schikanen grenzten, die Steuerlast um Null vermindern sollten.

Eine solche Praxis führe zu einer dramatischen steuerlichen Diskriminierung der von betagten Menschen noch immer mehrheitlich bevorzugten Pflege zu Hause, die obendrein dem Fiskus enorme Kosten erspare.

Dies widerspreche dem verfassungsrechtlichen Gebot der Gleichbehandlung gleicher Lebensverhältnisse ebenso in grober Weise wie dem tragenden Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht. Der dem einfachen Gesetzgeber zugestehende Gestaltungsspielraum werde bei der derzeitigen Auslegungspraxis in exzessiver Weise überschritten.

Die Bestimmungen des § 34 EStG seien daher - soweit wie möglich - im Wege der systematisch-teleologischen Interpretation so auszulegen, dass diese Bestimmungen als Teil einer kohärenten Rechtssetzung ein und desselben Gesetzgebers noch als verfassungskonform angesehen werden könnten.

Soweit dies nicht möglich sei, werde eine Neufassung durch den Gesetzgeber über eine Normenkontrolle in die Wege zu leiten sein.

Im Übrigen werde auf die Ausführungen in der Beschwerde, insbesondere auf die Seiten 4 f, verwiesen.

Am **30.3.2023** richtete das Bundesfinanzgericht ein **Schreiben** mit nachstehendem Inhalt an den Bf:

„Nach § 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 muss eine außergewöhnliche Belastung u.a. zwangsläufig erwachsen. Sie erwächst nach Abs. 3 dieser Gesetzesbestimmung dann zwangsläufig, wenn sich die betreffende Person der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme im Zusammenhang mit einer Erkrankung z.B. durch eine ärztliche Verordnung oder durch (teilweise) Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen.

Laut Informationen auf der Homepage der österreichischen Gesundheitskasse übernimmt diese nach Vorlage einer ärztlichen Verordnung die Kosten für Inkontinenzprodukte und verbleibt der anspruchsberechtigten Person eine Kostenbeteiligung von 10 %.

Es wird daher ersucht, nachstehende Unterlagen beizubringen:

*1) Ärztliche Diagnosen bzw. ärztliche Befunde, welche eine Inkontinenz bei ***1*** und ***3*** bescheinigen und einen regelmäßigen Bedarf an Windelhöschen/Inkontinenzvorlagen dokumentieren.*

*2) Ärztliche Verordnungsscheine für den Bezug von Inkontinenzprodukten für ***1*** und ***3***.*

3) Bekanntgabe bzw. Nachweis allfälliger vom Sozialversicherungsträger in den Beschwerde Jahren 2017 bis 2019 dafür geleisteter Ersätze.

4) Entgegen den o.a. Informationen auf der Homepage der österreichischen Gesundheitskasse wurden laut Ihrer Beschwerde die Kosten für Windelhöschen von der Krankenkasse nicht getragen.

Um Vorlage eines entsprechenden Nachweises betreffend Ablehnung eines Kostenersatzes wird ersucht.“

Mit **Schreiben vom 1.5.2023** teilte der Bf dazu mit:

1) ***1*** sei im gesamten Beschwerdezeitraum 2017 bis 2019 vollständig, ***3*** nur in geringem Umfang harninkontinent gewesen, insbesondere nachts und bei Hustenattacken.

Eine explizite förmliche ärztliche Diagnose, die eine Inkontinenz bei ***1*** und ***3*** bescheinigen würden, sei nie gestellt worden.

Für ***1*** sei im Rahmen der ärztlichen Untersuchung zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit und PflegegeldEinstufung durch den Arzt der PVA das Vorliegen einer Inkontinenz festgestellt worden. Der einschlägige Bescheid sei für den Bf nicht mehr greifbar, weil er nach dem Tod der Eltern aus der elterlichen Wohnung habe ausziehen müssen. Weiters sei das Vorliegen einer Inkontinenz bei beiden Elternteilen im Rahmen der Krankenhaus- bzw. Pflegeheimaufenthalte festgestellt worden und sei durch die Applikation von Inkontinenzprodukten dokumentiert.

2) Ärztliche Verordnungsscheine für den Bezug von Inkontinenzprodukten lägen weder für ***1*** noch für ***3*** vor, weil nie der Versuch unternommen worden sei, eine entsprechende ärztliche Verordnung zu bekommen.

Die Kosten für diese Produkte seien von Anfang an zur Gänze selbst getragen worden.

Selbstverständlich sei in regelmäßigen Abständen in den Fachgeschäften für Pflegebedarfsartikel angefragt worden, unter welchen Bedingungen und gegebenenfalls in welchem Ausmaß eine Kostenübernahme durch die Krankenkassen zu erreichen wäre. Die Antworten seien im Wesentlichen immer dieselben gewesen, wonach die Krankenkassen zwar die Kosten von Windeln, jedoch nur in Ausnahmefällen die Kosten für Windelhöschen übernehmen würden, wobei die Einzelheiten mehrmals geändert worden seien. So sei im Beschwerdezeitraum eine Kostenübernahme nur für null bis ein Windelhöschen pro Tag möglich gewesen; im Fall der Bettlägerigkeit sei ein Kostenersatz für Windelhöschen gänzlich ausgeschlossen gewesen.

3) Mangels Antragstellung hätten die Sozialversicherungsträger Kostenersätze weder abgelehnt noch geleistet. Aus den angeführten Gründen wäre ein Antrag auf Kostenübernahme von vornherein aussichtslos gewesen bzw. für einen kurzen Zeitraum allenfalls für maximal ein Windelhöschen pro Tag zu erreichen gewesen.

Zur grundsätzlichen Entscheidung für Windelhöschen und gegen Windeln wolle der Bf festhalten, dass es bei Einsetzen der Harninkontinenz erheblicher Überredung bedurft habe, um wenigstens das Tragen von Windelhöschen zu erreichen; das Tragen von Windeln habe als undenkbar gegolten. An Windelhöschen als nach außen hin nahezu unmerklicher Ersatz für Unterhosen habe man sich gewöhnen können, diese seien im Laufe der Zeit widerstandslos getragen worden. Diese Praxis sei selbst nach Eintreten der Bettlägerigkeit beibehalten worden. Das gewählte Modell habe wie angegossen gepasst und dadurch eine einwandfreie Betthygiene garantiert. Dies sei insbesondere bei ***1*** aufgrund seines Prostatakarzinoms von großer Bedeutung gewesen. Entzündungen der Harnwege mit unabsehbaren Folgen hätten damit durchgängig vermieden werden können.

Ohne Notwendigkeit wegen des Vorliegens einer Inkontinenz würden Windelhöschen keinesfalls getragen, schon gar nicht, weil dies mit erheblichen Kosten verbunden sei.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, den Datenbanken der Finanzverwaltung sowie dem Vorbringen des Bf.

Rechtslage

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss sowohl außergewöhnlich sein (Abs. 2) als auch zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

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.

Außergewöhnliche Belastungen (z.B. Krankheitskosten) können nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 im Allgemeinen nur nach Abzug eines nach den Einkommens- und Familienverhältnissen zu berechnenden Selbstbehaltes steuerlich berücksichtigt werden.

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen, sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Allerdings ist die Behörde, wie bei sämtlichen im Interesse der Partei gelegenen Abzugsposten, nicht zu besonderen amtswegigen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, die zur Minderung der Abgabenbelastung führen, obliegt in erster Linie der Partei. Gegebenenfalls kann die Höhe außergewöhnlicher Belastungen auch nach § 184 BAO geschätzt werden (Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 34 Anm. 3 f, Stand 1.9.2021, rdb.at).

Krankheitsbedingte Maßnahmen und die dadurch veranlassten Aufwendungen (z.B. Arzt- und Krankenhaushonorare oder Medikamente) sind nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, soweit sie entweder der Heilung dienen oder den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglicher zu machen, das heißt zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden.

Eine Krankenbehandlung muss nicht die endgültige und vollständige Heilung zum Ziel haben; es genügt vielmehr, wenn sie die Besserung des Leidens oder die Verhütung von Verschlimmerungen bezweckt (OGH 8.11.2011, 10 Ob S70/11h).

Aufwendungen für eine medizinische Betreuung können auch dann zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 sein, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern die höheren Aufwendungen aus triftigen *medizinischen* Gründen anfallen. Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181).

Werden Krankheitskosten für nahe Angehörige (z.B. die Ehegattin) übernommen, erwachsen sie nur dann zwangsläufig, wenn eine rechtliche Verpflichtung zur Kostentragung besteht (z.B. für die Ehegattin ohne eigenes Einkommen).

Nicht als Krankheitskosten anzusehen sind Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit (z.B. Impfungen).

Nach § 34 Abs. 6 Teilstrich 6 EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, 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.

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 6.000,00 € jährlich erzielt,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu (§ 35 Abs. 1 EStG 1988).

Nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung **der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen** (Fettdruck durch das Bundesfinanzgericht).

Die zuständigen Stellen sind in § 35 Abs. 2 abschließend angeführt. Bei Empfängern einer Opferrente ist dies der Landeshauptmann, bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern sind die jeweiligen Sozialversicherungsträger zuständig; in allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art ist das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (kurz: Sozialministeriumservice) zuständig. Dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmung ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, ist daher nicht von der Abgabenbehörde oder einem praktischen Arzt, sondern bindend von einer anderen Stelle (im vorliegenden Fall dem Sozialministeriumservice) zu treffen. Die Bestätigung eines (praktischen) Arztes bzw. Amtsarztes ist nicht ausreichend.

Die Anführung der Stellen, die zur Feststellung der Behinderung und des Grades der Behinderung berufen sind, und ferner die Anordnung, dass der Anspruch auf einen Freibetrag an die Vorlage einer amtlichen Bescheinigung dieser Stellen geknüpft ist, lassen erkennen, dass der Gesetzgeber bindende Beweisregeln geschaffen und damit insbesondere die Regel des § 166 BAO, wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, durchbrochen hat. Der von der antragstellenden Person vorzulegenden amtlichen Bescheinigung kommt somit feststellende, die Abgabenbehörden bindende Wirkung zu (vgl. Althuber/Schimmer in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, § 35 Tz 4, 62. Lfg., Dezember 2016).

Die rückwirkende Feststellung eines Grades der Behinderung ist im Allgemeinen nicht möglich (vgl. auch Rz 839f Lohnsteuerrichtlinien (LStR)).

Nach § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 (in der Folge kurz: VO).

Diese lautet auszugsweise:

§ 1 Abs. 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 6.000,00 € jährlich erzielt,

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

Nach § 1 Abs. 2 liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Nach § 1 Abs. 3 sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Nach § 2 Abs. 1 der VO sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70,00 €;
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51,00 €;
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42,00 €

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

Nach § 2 Abs. 2 sind bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25 % die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Nach § 3 Abs. 1 der VO ist 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, 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.

Nach § 3 Abs. 2 sind bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%-igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

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

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel im Sinne des § 4 sind Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die **mit einer Behinderung** verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen bzw. zu mildern (Peyerl in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 35 Rz. 25).

Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien oder Medikamente, sofern sie **mit der Behinderung in Zusammenhang stehen** (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Liegt daher eine festgestellte Behinderung vor und weist die betroffene Person nach bzw. macht sie glaubhaft, dass Krankheitskosten in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehen, sind die betreffenden Krankheitskosten ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzuerkennen. Nach § 2 Abs. 2 der VO muss der festgestellte Behinderungsgrad mindestens 25 % betragen.

Stehen dagegen Krankheitskosten mit einer bescheinigten Behinderung nicht in direktem Zusammenhang, wurde kein Behinderungsgrad durch die zuständige Stelle festgestellt oder beträgt dieser weniger als 25 %, können sie nur nach Abzug des Selbstbehalts abgezogen werden (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 35 Anm. 29 f, Stand 1.9.2021, rdb.at).

Im Ergebnis ergibt sich aus den angeführten Gesetzesbestimmungen, dass das EStG 1988 geistige und körperliche Behinderungen, für welche ein zumindest 25%-iger Grad der Behinderung amtlich bescheinigt worden ist, von den übrigen Erkrankungen ohne Bezug zu einer Behinderung abgrenzt.

Das Erfordernis einer einzuhaltenden Diät ist auf geeignete Weise (z.B. durch eine ärztliche Bestätigung oder durch eine mögliche Eintragung im Behindertenpass durch das Sozialministeriumservice) nachzuweisen.

Bei Zuerkennung von Pflegegeld ist, sofern ein Behindertenpass (noch) nicht ausgestellt wurde, von einem mindestens 25%-igen Behinderungsgrad auszugehen (Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 34 Anm 48, Stand 1.9.2021, rdb.at).

Nach § 1 Bundespflegegeldgesetz (BPGG) hat das Pflegegeld den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen.

Nach der Einstufungsverordnung zum Bundespflegegeldgesetz, BGBl II 37/1999, zählen zur Betreuung im Sinne des BPGG die notwendigen Verrichtungen anderer Personen, die vornehmlich den persönlichen Lebensbereich betreffen und ohne die der pflegebedürftige Mensch der Verwahrlosung ausgesetzt wäre. Dies sind 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. Hilfsverrichtungen sind die Herbeischaffung von Nahrungsmitteln, Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens, die Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände, die Pflege der Leib- und Bettwäsche, die Beheizung des Wohnraumes einschließlich der Herbeischaffung von Heizmaterial und die Mobilitätshilfe im weiteren Sinn (Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 35 Anm. 76, Stand 1.9.2021, rdb.at).

Nach der Rechtsprechung des OGH decken Pflegegeldleistungen nur den Sonderbedarf an krankheitsbedingtem **Personalaufwand**; diese stehen lediglich zur Finanzierung des pflegebedingten Mehraufwands zur Verfügung, der behinderungsbedingte Sachaufwand wird dadurch nicht gedeckt (OGH 15.12.1998, 1 Ob 180/98x).

Diese Ansicht wird durch weitere Entscheidungen des OGH bestätigt. Das Pflegegeld hat demnach den Zweck, in Form eines Beitrags pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige **Betreuung und Hilfe** zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen. Das Pflegegeld kann nur als Beitrag zu den pflegebedingten Mehraufwendungen verstanden werden, es ist reiner (pauschalierter) Aufwandsersatz und soll dazu dienen, Pflegeleistungen „einkaufen“ zu können. Dem Pflegebedürftigen muss es grundsätzlich gestattet sein, die erforderlichen Pflegemaßnahmen im eigenen häuslichen Bereich vornehmen zu lassen, um möglichst in der gewohnten Umgebung verbleiben zu können, was aber zur Folge haben kann, dass das Pflegegeld nicht die

gesamten pflegebedingten Mehraufwendungen deckt (OGH 26.2.2009, 1 Ob 217/08f; OGH 25.1.2011, 8 Ob 50/10a).

Nach Rz. 851 LStR sind Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Hygieneartikel usw. regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht und durch das Pflegegeld abgegolten.

Die vom BMF herausgegebenen Richtlinien stellen einen Auslegungsbehelf zum Steuerrecht dar und werden im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung publiziert. Richtlinien und Erlässe der Finanzverwaltung sind keine Rechtsverordnungen und begründen einerseits keine Rechte und Pflichten der Parteien, andererseits ist das Bundesfinanzgericht nicht an diese Richtlinien gebunden (vgl. VwGH 22.2.2007, 2002/14/0140).

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass gegen die in den Beschwerdevorentscheidungen berücksichtigten Medikamenten- und Fahrtkosten im Vorlageantrag keine Einwendungen mehr erhoben worden sind und für das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung besteht, diese Kosten einer abermaligen Überprüfung zu unterziehen und von der durch das Finanzamt vorgenommenen Beurteilung abzuweichen.

Als strittig verbleiben Kosten für Diätverpflegung betreffend ***3*** (2017 und 2018 je 840,00 € jährlich, 2019 350,00 € jährlich) ohne Ansatz eines Selbstbehaltes, der Selbstbehalt laut Zusatzkrankenversicherung (590,00 € jährlich), der Pauschalbetrag für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen (2017 und 2018 je 2.280,00 € jährlich, 2019 950,00 € jährlich) sowie Kosten für Windelhöschen und Inkontinenzvorlagen in der im Vorlageantrag genannten Höhe.

Nach den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen ist ***1*** am 8.1.2020 verstorben.

3, die Ehegattin des ***1***, hatte laut Angaben in den Erklärungen kein jährliches Einkommen von mehr als 6.000,00 €, sodass ***1*** auch Krankheitskosten und behinderungsbedingte Aufwendungen für seine Ehegattin geltend machen konnte.

3 ist laut den eingereichten Erklärungen am 21.5.2019 verstorben.

1) Freibetrag wegen Krankendiätverpflegung:

Das Finanzamt wies in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2017 bis 2019 zwar die Pauschalbeträge wegen Krankendiätverpflegung infolge Diabetes iHv je 840,00 € als außergewöhnliche Belastung aus, brachte aber einen Selbstbehalt in gleicher Höhe in Abzug.

Im vorliegenden Fall bestätigen vorgelegte ärztliche Befunde sowohl eine Schrumpfniere als auch einen insulinpflichtigen Diabetes mellitus Typ II bei ***3*** (z.B. Befund vom 4.7.2012).

Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist nach § 2 Abs. 1 letzter Satz der VO der höhere Pauschbetrag (nämlich der für Diabetes) zu berücksichtigen.

Auch das Finanzamt sah durch Ansatz des entsprechenden Pauschbetrages von 840,00 € jährlich als erwiesen an, dass ***3*** Mehraufwendungen aufgrund einer diabetesbedingten Krankendiätverpflegung hatte.

Wie das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung aber bereits zutreffend festgestellt hat, können die in § 2 Abs. 1 der VO genannten Pauschbeträge nur dann ohne Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden, wenn der Grad der Behinderung mindestens 25 % beträgt **und** das Sozialministeriumservice die Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens feststellt, die Notwendigkeit einer Diätverpflegung also in ursächlichem Zusammenhang mit der bescheinigten Behinderung steht. In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt abzuziehen.

Eine Bescheinigung des Sozialministeriumservice, dass bei ***3*** aufgrund ihrer Diabetes- oder Nierenerkrankung ein Behinderungsgrad von mindestens 25 % bestanden hätte, konnte nicht vorgelegt werden.

Zutreffend verwies das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung auch darauf, dass bei Bezug von Pflegegeld nach der Verwaltungspraxis zwar von einem mindestens 25%-igen Grad der Behinderung auszugehen sei, daraus aber nicht abgeleitet werden könne, dass dieser Behinderungsgrad aufgrund der Diabeteserkrankung (oder Nierenerkrankung) bestanden habe.

Der Beschwerdeeinwand, dass bei Bezug von Pflegegeld von einer mindestens 25%-igen Behinderung auszugehen sei und dass die Diätverpflegung begründende Leiden für die Behinderung jedenfalls mitursächlich gewesen sei, muss ohne Vorlage der entsprechenden Beweismittel unberücksichtigt bleiben.

Der Pauschalbetrag wegen einer Krankendiätverpflegung infolge einer Diabeteserkrankung (je 840,00 € für 2017 und 2018 sowie 350,00 € für 2019 für die am 21.5.2019 verstorbene ***3***) kann daher nur nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 34 EStG unter Ansatz eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden.

Dass, wie im Vorlageantrag eingewendet, die Vorstellung der betagten Patientin bei einem weiteren Arzt nicht der Verfahrensökonomie gedient und diese nur zusätzlich belastet hätte, ist zweifellos zutreffend, vermag aber nichts daran zu ändern, dass die Berücksichtigung der Pauschbeträge wegen Krankendiätverpflegung ohne Ansatz eines Selbstbehaltes nur bei Nachweis der genannten Voraussetzungen möglich ist.

2) Selbstbehalt Zusatzkrankenversicherung:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 19.2.1992, 87/14/0116) sind höhere krankheitsbedingte Aufwendungen als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgen. Bloße Wünsche und Vorstellungen der erkrankten Person von einer bestimmten medizinischen Behandlung sowie allgemeine Befürchtungen bezüglich der vom gesetzlichen Krankenversicherungsträger finanzierten medizinischen Betreuung sind noch keine triftigen medizinischen Gründe. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden.

Das im Schreiben vom 15.2.2022 vorgebrachte „grenzenlose Vertrauen“ der ***3*** zu einem bestimmten Arzt, der sie seit bereits mehr als einem Jahrzehnt erfolgreich behandelt habe, ist nicht als „triftiger medizinischer Grund“ anzusehen, der eine Behandlung in der „Sonderklasse“ erfordert hätte, um ernsthafte gesundheitliche Nachteile abzuwenden.

Die in den Beschwerdejahre in der Zusatzkrankenversicherung zu leistenden Selbstbehalte von je 590,00 € sind daher nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachsen und können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

3) Freibetrag für ein Behinderten-Kfz:

Die Nachweisführung, dass eine körperbehinderte Person zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen muss und ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benützen kann, ist durch § 3 Abs. 1 der VO vorgegeben und kann durch andere Beweismittel nicht ersetzt werden (Peyerl in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 35 Rz 24).

Im Beschwerdefall konnte ein in § 3 Abs. 1 der VO vorgesehenes Beweismittel nicht vorgelegt werden, sodass die beantragte Berücksichtigung des Freibetrages für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, nicht möglich ist.

Dass ein Ausweis nach § 29b StVO aus den im Schreiben vom 15.2.2022 detailliert angeführten, nachvollziehbaren Gründen nicht beantragt worden ist, vermag aufgrund der Eingeschränktheit der Beweismittel in diesem Punkt der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

4) Windelhöschen/Inkontinenzvorlagen:

Wie o.a., bezogen sowohl ***1*** als auch ***3*** in den Beschwerdejahre Pflegegeld.

Das Finanzamt versagte den beantragten Ausgaben für Windelhöschen, Inkontinenzvorlagen und Müllabfuhr die Anerkennung, weil diese Kosten durch das Pflegegeld abgegolten seien.

Zu klären ist daher die Frage, ob die genannten Aufwendungen durch den Leistungszweck des Pflegegeldes abgedeckt sind.

Sowohl § 1 BPGG als auch die o.a. Entscheidungen des OGH lassen den Schluss zu, dass das Pflegegeld der Finanzierung pflegebedingter Mehraufwendungen, von Betreuung und Hilfe, nicht jedoch von Sachaufwand dient.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts sind Windelhöschen/Inkontinenzvorlagen nicht unter die Begriffe „Betreuung“ und „Hilfe“ zu subsumieren, sondern stellen einen nicht durch das Pflegegeld abgedeckten Sachaufwand dar.

Wie oben unter Punkt 1) ausgeführt, können nur jene Krankheitskosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, die durch jene Behinderung(en) bedingt sind, welche Grundlage für die Feststellung eines Behinderungsgrades war(en).

Gegenständlich wurde zwar wiederholt auf ein bei ***1*** im Jahr 2009 aufgetretenes Prostatakarzinom hingewiesen, das laut Beschwerde „die Harninkontinenz sicherlich wesentlich verursacht“ habe.

Eine Bescheinigung des Sozialministeriumservice, wonach das Prostatakarzinom einen Behinderungsgrad von mindestens 25 % bedingt und Inkontinenz zur Folge gehabt hätte, liegt jedoch nicht vor.

Inkontinenz tritt häufig auch durch altersgemäße Beeinträchtigungen und nicht durch eine konkrete körperliche Behinderung ein; Alter ist einer der wesentlichen Risikofaktoren für Inkontinenz (<https://www.insenio.de/ratgeber/risikofaktoren-fuer-inkontinenz>).

Die Tatsache der Behinderung und der Grad der Behinderung aufgrund des Vorbringens der Partei und vorgelegter Befunde können, wie o.a., nicht durch das Finanzamt oder das Bundesfinanzgericht, sondern ausschließlich durch die in § 35 Abs. 2 EStG 1988 genannte zuständige Stelle festgestellt und nachgewiesen werden. Da ein derartiger Nachweis fehlt, sind die für ***1*** beantragten Aufwendungen für Windelhöschen/Inkontinenzunterlagen als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzuerkennen (vgl. auch BFG 22.9.2020, RV/7106016/2015).

Die Notwendigkeit dieser Aufwendungen ist aufgrund ärztlicher Befunde und vorgelegter Rechnungen ausreichend dokumentiert.

In Anlehnung an die nachvollziehbaren Berechnungen in den Beilagen zu den Steuererklärungen werden die Kosten wie folgt geschätzt:

2017 und 2018: 4 bis 5 Windeln pro Tag, Wechsel im 6-Stunden-Takt, Kosten pro Stück: 1,80 €, daher $365 \times 4,3 \times 1,80 = 2.825,10$ €.

2019 befand sich ***1*** ab 9.12.2019 im Pflegeheim, daher: $342 \times 4,3 \times 1,80 = 2.647,08$ €.

Als Krankheitskosten sind jene Kosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen. Die geschätzten, für die Entsorgung der Inkontinenzprodukte anfallenden Müllgebühren von rund 15,00 € monatlich stehen in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Erkrankung und sind deshalb nicht als Krankheitskosten abzugsfähig (vgl. BFG 18.6.2019, RV/2100969/2018, sowie VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113).

Zu ***3*** wird in der Beschwerde und im Schreiben des Bf vom 1.5.2023 vorgebracht, dass auch bei ihr gelegentlich ein Inkontinenz-Problem vorliege, weshalb für sie ein pauschaler Betrag von 100,00 € für 2017 sowie 150,00 € für 2018 und 2019 beantragt werde. In den übrigen Beilagen wird zum Punkt Windeln, Windelhöschen und Inkontinenzvorlagen ausschließlich auf eine bei ***1*** bestehende Inkontinenz aufgrund dessen Prostatakarzinom verwiesen.

Weder vorgelegte Befunde noch Rechnungen, die ausschließlich den Kauf von „Tena Pants Super L“ bescheinigen, lassen auf eine Inkontinenz bei bzw. den Kauf von Inkontinenzprodukten für ***3*** schließen.

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen, sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Für die Schätzung von Aufwendungen, die schon dem Grunde nach nicht nachgewiesen worden sind, verbleibt jedoch kein Raum.

Die wegen der Diätverpflegung (***3***) und der Inkontinenz (***1***) mit Selbstbehalt anzuerkennenden außergewöhnlichen Belastungen setzen sich daher wie folgt zusammen:

2017 und 2018: $840,00 \text{ €} + 2.825,10 \text{ €} = 3.665,10 \text{ €}$

2019: $350,00 \text{ €} + 2.647,08 \text{ €} = 2.997,08 \text{ €}$

Zur wiederholt aufgeworfenen „immensen steuerlichen Diskriminierung der Altenpflege zu Hause“ im Vergleich zur Pflege im Pflegeheim ist anzumerken, dass es Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist, bestehende Gesetze zu vollziehen und zu prüfen, ob bestimmte Sachverhalte unter den Tatbestand eines bestimmten Gesetzes subsumierbar sind, nicht aber, wirtschafts- und gesellschaftspolitische Diskussionen zu führen.

Im Übrigen handelt es sich bei außergewöhnlichen Belastungen typischerweise um Aufwendungen der privaten Lebensführung, die sich jedoch durch die in § 34 EStG 1988 genannten Tatbestandsmerkmale von üblichen Aufwendungen der Lebensführung unterscheiden und die deswegen von der Allgemeinheit mitgetragen werden. Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen setzt u.a. eine Belastung der betroffenen Person voraus; fiktive oder vom Staat übernommene Kosten können daher zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen.

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 im vorliegenden Fall relevanten Rechtsfragen sind bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist somit nicht zulässig.

Linz, am 10. Mai 2023