

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. August 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses 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

Verfahrensgang

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 vom 15. März 2021 machte die beschwerdeführende Partei unter anderem behinderungsbedingte außergewöhnliche Belastungen in Höhe von EUR 3.449,28 geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 07. Juli 2021 forderte das Finanzamt Österreich die beschwerdeführende Partei um Vorlage eines Dokumentes auf, aus dem die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel hervorgeht.

Darüber hinaus wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, eine Kostenaufstellung in Bezug auf die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt samt Rechnungskopien, Zahlungsnachweise, ärztliche Verordnungen etc. zu übermitteln.

In der Antwort der beschwerdeführenden Partei vom 19. Juli 2021 führte diese zum Nachweis über die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aus, dass dem Finanzamt bereits der Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz vorliege.

In Bezug auf die behinderungsbedingte außergewöhnliche Belastung brachte die beschwerdeführende Partei vor, dass diese seit der Geburt hochgradig sehbehindert sei, über einen Sehrest von 10 % verfüge und infolgedessen eine Minderung der Erwerbsfähigkeit mit 90 % festgelegt worden sei.

Aufgrund der Sehbehinderung würden sich außerdem zum einen Haltungsschäden bzw. orthopädische Krankheitsbilder ergeben und würden in diesem Zusammenhang nahezu wöchentlich Heilmassagen sowie Psychotherapie in Anspruch genommen werden. Die Kosten für die Massagen inklusive Fahrtkosten würden sich auf EUR 1.786,64 belaufen. Die Fahrtkosten für die Psychotherapien würden EUR 70,56 betragen.

Zum anderen sei es der beschwerdeführenden Partei aufgrund der Sehbehinderung nicht möglich, selbst ein Auto zu lenken und sei sie daher von Verwandte oder Freunde zu Ärzte gefahren worden. Hierdurch seien der beschwerdeführenden Partei Fahrtkosten in Höhe von EUR 278,04 entstanden.

Zusätzlich habe die beschwerdeführende Partei Aufwendungen für Medikamente in Höhe von EUR 264,20 getragen.

Außerdem habe die beschwerdeführende Partei im Jahr 2020 im COVID-19-Krisenstab der ***BH*** gearbeitet und habe sie in diesem Zusammenhang an einigen Tagen Überstunden machen müssen bzw. habe sie diesbezüglich auch an Wochenendtagen Dienst verrichten müssen. Da die beschwerdeführende Partei wegen der Sehbehinderung selbst kein Fahrzeug lenken könne und an den Tagen unter der Woche, an denen Überstunden geleistet worden seien, zu Dienstende kein Bus mehr vom Dienstort zum Wohnort bzw. an den Wochenendtagen weder zu Dienstbeginn ein Bus vom Wohnort zum Arbeitsort noch zu Dienstende ein Bus vom Arbeitsort zum Wohnort gefahren sei, habe die beschwerdeführende Partei durch Freunde oder Verwandte vom Wohnort zum Arbeitsort bzw. vom Arbeitsort zum Wohnort gefahren werden müssen. Vom Arbeitgeber seien jedoch nur betreffend die Dienste an Wochenend- sowie Feiertagen Kilometergeld ausbezahlt worden, wobei die Rückfahrten vom Dienstort zum Wohnort nicht erstattet worden seien. Diese Rückfahrten hätten bei der beschwerdeführenden Partei bei Ansatz eines Kilometergeldes in Höhe von EUR 0,42 Aufwendungen im Ausmaß von insgesamt EUR 246,96 verursacht, die nun geltend gemacht werden würden.

Obendrein habe sich die beschwerdeführende Partei im Jahr 2020 ein iPhone um EUR 752,88 angeschafft, da sie aufgrund der Sehbehinderung ein modernes und leistungsstarkes Handy zur

Navigation benötige. Durch dieses Mobiltelefon sei es ihr möglich, kürzere unbekannte Wegstrecken mittels der Handy-Navigation alleine zurückzulegen.

Mit Bescheid vom 02. August 2021 setzte das Finanzamt Österreich die Einkommensteuer der beschwerdeführenden Partei für das Jahr 2020 fest und anerkannte es hierbei Fahrtkosten in Höhe von EUR 330,96 betreffend die Arzt- und Therapiefahrten sowie EUR 264,20 für sonstige in Zusammenhang mit der Behinderung stehende Aufwendungen. Die Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal, die Aufwendungen für das iPhone sowie die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Wohnort blieben hingegen unberücksichtigt. Begründet wurde diese Vorgehensweise dergestalt, dass Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal nur dann als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien, wenn diese ärztlich verschrieben worden seien oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden würden.

In Bezug auf das iPhone führte das Finanzamt aus, dass mit jedem handelsüblichen Handy eine Handy-Navigation durchgeführt werden könne, die auch eine Vielzahl von nicht behinderten Personen in Anspruch nehme. Die hauptsächliche Verwendung eines Handy beschränke sich erfahrungsgemäß nicht auf das Navigieren. Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen seien nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet seien, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder Beeinträchtigungen zu ersetzen. Da das Handy mit Navigationsfunktion kein Hilfsmittel im Sinne des § 4 darstelle, seien die Anschaffungskosten nicht zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Aufwendungen in Zusammenhang mit den Fahrten zwischen der ***BH*** und dem Wohnort begründete das Finanzamt deren Nichtberücksichtigung damit, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätten nicht berücksichtigt werden könnten, da die hierfür erwachsenen Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie durch eine allenfalls zustehende Pendlerpauschale und den Pendlereuro abgegolten seien.

Gegen diesen Bescheid brachte die beschwerdeführende Partei am 11. August 2021 über FinanzOnline eine Beschwerde ein und führte sie darin aus, dass sie die Beschwerdegründe innerhalb von vier Wochen nach Erhaltener Akteneinsicht darlegen werde.

Mit Schreiben vom 07. September 2021 wiederholte die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen ihre Ausführungen vom 19. Juli 2021 und ergänzte sie betreffend die Fahrten aufgrund der Tätigkeit im COVID-19-Krisenstab, dass diese Aufwendungen irrtümlich als unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel angeführt worden seien. Die Nichtanerkennung sei daher zu Recht erfolgt, allerdings werde ersucht, den Betrag von EUR 246,96 als Werbungskosten anzuerkennen.

In Bezug auf die Massagelkosten legte die beschwerdeführende Partei dem Schreiben eine ärztliche Bestätigung vom 19. August 2021 bei.

Hinsichtlich der Anschaffung des iPhone brachte die beschwerdeführende Partei zusätzlich vor, dass ein neueres iPhone nach den einschlägigen Fachmeinungen das für Sehbehinderte am besten geeignete Mobiltelefon sei. Dies gehe auch aus der beigelegten Bestätigung des Öö. Blinden- und Sehbehindertenverbandes sowie der Hilfsgemeinschaft für Blinde und Sehbehinderte hervor.

Fernerhin müsse festgehalten werden, dass nach der ständigen Judikatur eine Blindensoftware als Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen gelte. Aufgrund des technischen Fortschrittes sei es nun nicht mehr notwendig, teure Blindensoftware auf PC oder Mobiltelefon zu installieren. Es reiche vielmehr aus, ein hochwertiges und leistungsstarkes Gerät anzukaufen, das in der Funktionalität besser sei als die bisherigen Blindensoftwares.

Gerade ein iPhone sei Dank ausgereifter Sprachsteuerung sowie präziser sprachgesteuerter Navigationssoftware am besten geeignet für Menschen mit Sehbehinderung. Andere Dienste seien für Sehbehinderte ebenso wenig geeignet, wie günstigere Mobiltelefone. Hierbei werde aber nicht die Tatsache verkannt, dass auch Menschen ohne Behinderung ein solches Gerät oftmals nutzen und davon profitieren würden. Dennoch sei ein iPhone für Sehbehinderte das einzige Gerät, das ihren besonderen Bedürfnissen gerecht werde. Sohin sei es nicht als „Alltagsgerät“ oder „Luxusgut“ zu klassifizieren, sondern als notwendiges Hilfsmittel, das blinde und sehbehinderte Menschen das Leben merklich erleichtere.

Die Ausführungen in der Bescheidbegründung, wonach sich die hauptsächliche Verwendung eines Handys nicht auf das Navigieren beschränke, würden anmaßend erscheinen, zumal die beschwerdeführende Partei nicht erkennen vermöge, auf welche „Erfahrungen“ sich die Behörde in Bezug auf die Verwendung eines iPhones beziehe. Fakt sei, dass sowohl die Sprachsteuerung als auch das Navigationssystem des iPhone täglich von der beschwerdeführenden Partei in hohem Maß verwendet werde. Die Anschaffungskosten des iPhone seien daher als Blindenhilfsmittel zu berücksichtigen.

Diese Beschwerde vom 11. August 2021 wies das Finanzamt Österreich mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Dezember 2021 als unbegründet ab. In der Begründung wiederholte das Finanzamt in Bezug auf die Fahrten zwischen der ***BH*** und dem Wohnort der beschwerdeführenden Partei die Begründung des angefochtenen Bescheides.

Hinsichtlich der dem Schreiben vom 07. September 2021 beigelegten ärztlichen Bestätigung vom 19. August 2021 merkte das Finanzamt Österreich an, dass eine nachträgliche ärztliche Befürwortung der Behandlung nicht als Verordnung im geforderten Sinne gelte.

Betreffend die Anschaffung des iPhone als Hilfsmittel trat das Finanzamt Österreich in der Begründung dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei dergestalt entgegen, dass als Hilfsmittel nur speziell auf Behinderte abgestimmte Behelfsmittel absetzbar seien. Bei einem Handy fehle in der heutigen Zeit das Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Die Anschaffungskosten seien daher nicht absetzbar. Siehe dazu auch die Entscheidung des UFS Linz RV/0320-L/08 vom 26. März 2008.

In Reaktion auf diese Beschwerdeentscheidung stellte die beschwerdeführende Partei am 05. Jänner 2022 über FinanzOnline einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verwies sie darauf, dass eine ausführliche Begründung samt Beilagen per Post an das Finanzamt Österreich übermittelt werde.

Mit Schreiben 10. Jänner 2022 nahm die beschwerdeführende Partei die angekündigte weitere Begründung des Vorlageantrages vor und wiederholte sie im Wesentlichen die Ausführungen in ihrem Schreiben vom 19. Juli 2021 sowie in der Beschwerdeergänzung vom 07. September 2021.

Hinsichtlich der Aufwendungen in Zusammenhang mit den Heilmassagen werde nunmehr ersucht, zumindest die Massagen nach dem 21. April 2020 zu berücksichtigen, da ab diesem Zeitpunkt eine ärztliche Verordnung vorliege, die dem Schreiben beigelegt sei.

In Bezug auf die Aufwendungen infolge der Fahrten zwischen der ***BH*** und dem Wohnort betonte die beschwerdeführende Partei, dass diese Zusatzfahrten ausschließlich auf die Behinderung zurückzuführen seien und von einer nicht behinderten Person nicht zu tragen gewesen wären.

Am 09. Februar 2022 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und wurde die Beschwerde der Gerichtsabteilung 6021 zugeteilt. Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. Februar 2023 mit Wirkung zum Stichtag 01. März 2023 wurde die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 6021 abgenommen und der Gerichtsabteilung 7004 zur Entscheidung zugeteilt.

Mit Vorhalt vom 03. Mai 2023 forderte das Bundesfinanzgericht die beschwerdeführende Partei auf, zum einen auf zu den sich aus der Aktenlage der Abgabenbehörde ergebenden Besitz eines Kraftfahrzeuges durch die beschwerdeführende Partei sowie dessen Verwendung Stellung zu beziehen.

Zum anderen wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert, bekanntzugeben, welche Personen die beschwerdeführende Partei zu den Ärzten gefahren haben, in wessen Eigentum sich das hierbei verwendete Fahrzeug befand und ob die beschwerdeführende Partei an die Freunde und Bekannte, die die Fahrten übernahmen, Zahlungen geleistet hat.

Zusätzlich wurde die beschwerdeführende Partei um Darstellung der Tätigkeit für den COVID-19-Krisenstab der ***BH***, der sonstigen Tätigkeiten für den Arbeitgeber im Jahr 2020 sowie um Bekanntgabe des Dienstortes und der Personen, die die beschwerdeführende Partei an den streitgegenständlichen Dienstagen chauffiert haben, ersucht.

Abschließend wurde die beschwerdeführende Partei um Auskunft dahingehend aufgefordert, in wieweit sie einen Kostenersatz vom Sozialversicherungsträger für die Massagebehandlungen erhalten hat.

In der Antwort der beschwerdeführenden Partei vom 08. Mai 2023 führte diese auf die Fragen aus, dass sie im beschwerdegegenständlichen Zeitraum durchaus Besitzer eines Kraftfahrzeuges gewesen sei. Dieses Fahrzeug sei dazu verwendet worden, die beschwerdeführende Partei zu chauffieren und habe dies hauptsächlich die pensionierte Mutter der beschwerdeführenden Partei getan.

Die Fahrten zu den Ärzten seien hauptsächlich von der Mutter durchgeführt worden. An jenen Tagen, an denen die Mutter keine Zeit gehabt hätte, seien die Fahrten von anderen Verwandten oder Freunden mit deren Fahrzeugen durchgeführt worden. Diese hätten hierfür das amtliche Kilometergeld von der beschwerdeführenden Partei erhalten. Einen Nachweis für die Zahlungen gebe es nicht.

Betreffend die Tätigkeit bei der ***BH*** stellte die beschwerdeführende Partei klar, dass sie beim Land Oberösterreich beschäftigt sei und als qualifizierter Sachbearbeiter mit besonderer Funktion bei der ***BH*** tätig sei. Während der COVID-19-Pandemie sei sie im behördlichen Krisenstab eingesetzt worden. Der Dienort sei ***Ort1*** gewesen und seien die in diesem Zusammenhang streitgegenständlichen Fahrten hauptsächlich von der Mutter unter Verwendung des auf die beschwerdeführende Partei zugelassenen Fahrzeuges durchgeführt worden.

Abschließend erklärte die beschwerdeführende Partei in diesem Schreiben, dass sie von der Sozialversicherung keine Kosten betreffend die Heilmassagen erhalten habe, da die „Massagepauschale“ bereits aufgebraucht gewesen sei.

Nach Rückfrage durch das Bundesfinanzgericht betreffend die rechnerische Differenz in Höhe von EUR 17,64 zwischen den geltend gemachten Fahrtkosten in Zusammenhang mit Arztbesuchen sowie Therapien im Ausmaß von EUR 348,60 und dem im Rahmen der Veranlagung von Seiten des Finanzamtes berücksichtigten Betrages von EUR 330,96 gab das Finanzamt Österreich am 16. Mai 2023 bekannt, dass es sich hierbei um einen Rechenfehler der Abgabenbehörde handle und dieser durch das Bundesfinanzgericht korrigiert werden möge.

Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei lebte im Jahr 2020 in ***Wohnort***. Sie ist seit der Geburt hochgradig sehbehindert und verfügt sie über einen Sehrest in Höhe von 10 %. Aufgrund dieser Sehbehinderung ist die Erwerbsfähigkeit der beschwerdeführenden Partei um 90 % gemindert und verfügt sie für das Jahr 2020 über einen dementsprechenden Behindertenausweis, in dem auch die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel vermerkt ist.

Darüber hinaus ist es der beschwerdeführenden Partei infolge dieser Sehbehinderung unmöglich, ein Kraftfahrzeug zu lenken. Allerdings war sie im Jahr 2020 Eigentümerin eines ***Fahrzeuges***, der auf sie zugelassen war.

Im Jahr 2020 war die beschwerdeführende Partei beim Land Oberösterreich als qualifizierter Sachbearbeiter bei der ***BH*** mit Dienstort ***Ort1*** beschäftigt und wurde die beschwerdeführende Partei in diesem Jahr unter anderem im COVID-19-Krisenstab der ***BH*** eingesetzt. Diese Tätigkeit für den COVID-19-Krisenstab hatte zur Auswirkung, dass die beschwerdeführende Partei an manchen Tagen Überstunden leisten bzw. auch an Wochenendtagen Dienst verrichten musste.

Insoweit die beschwerdeführende Partei an Tagen unter der Woche Überstunden leisten musste, war es ihr mangels entsprechender Verbindungen zu Dienstende nicht möglich, mittels öffentlicher Verkehrsmittel vom Dienstort zum Wohnungsort zu fahren. Infolgedessen wurde die beschwerdeführende Partei von der Mutter, von Verwandten oder von Freunden unter Verwendung des auf die beschwerdeführende Partei zugelassenen Fahrzeuges oder des im Eigentum des Fahrers stehenden Fahrzeuges vom Dienstort zum Wohnort gebracht.

Fielen die Dienste hingegen auf einen Wochenendtag, war es der beschwerdeführenden Partei mangels entsprechender Verbindungen weder möglich zu Dienstbeginn vom Wohnort zum Arbeitsort noch zu Dienstende vom Arbeitsort zum Wohnort unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel zu fahren. An diesen Tagen wurde die beschwerdeführende Partei von der Mutter, von Verwandte oder von Freunde sowohl vom Wohnort zum Dienstort als auch vom Dienstort zum Wohnort gefahren. Vom Dienstgeber erhielt die beschwerdeführende Partei nur für die Fahrten vom Wohnort zum Dienstort an Wochenend- und Feiertagen Kilometergeld ausbezahlt. Für die Fahrt vom Dienstort zum Wohnort erhielt die beschwerdeführende Partei kein Kilometergeld vom Dientsgeber.

Neben diesen Fahrten vom und zum Dienstort wurde die beschwerdeführende Partei von der Mutter, Verwandte oder Freunde unter Verwendung des auf die beschwerdeführende Partei zugelassenen Fahrzeuges oder des Fahrzeuges des jeweiligen Fahrers an folgenden Tagen zu Ärzten bzw. zur Psychotherapie gefahren. Bei jenen Fahrten, bei denen nicht das auf die beschwerdeführende Partei zugelassen Fahrzeug Verwendung fand, zahlte die beschwerdeführende Partei dem jeweiligen Fahrer einen Betrag in Höhe von EUR 0,42 pro

Kilometer. Insgesamt entstanden der beschwerdeführenden Partei sohin Aufwendungen in Höhe von EUR 348,60.

Datum	Veranlassung	Ziel	Kilometer
02.01.2020	Arzt	***Ort1***	28
07.01.2020	Arzt	***Ort1***	28
09.01.2020	Arzt	***Ort1***	28
20.01.2020	Arzt	***Ort1***	28
23.01.2020	Arzt	***Ort1***	28
27.01.2020	Psychotherapie	***Ort1***	28
28.01.2020	Arzt	***Ort2***	42
18.02.2020	Arzt	***Ort1***	28
02.03.2020	Psychotherapie	***Ort1***	28
05.03.2020	Arzt	***Ort1***	28
25.03.2020	Arzt	***Ort1***	28
21.04.2020	Arzt	***Ort1***	28
04.05.2020	Arzt	***Ort3***	60
13.05.2020	Arzt	***Ort2***	42
18.05.2020	Psychotherapie	***Ort1***	28
29.06.2020	Arzt	***Ort4***	28
30.07.2020	Arzt	***Ort1***	28
31.08.2020	Arzt	***Ort1***	28
01.09.2020	Psychotherapie	***Ort1***	28
09.09.2020	Arzt	***Ort5***	14

23.09.2020	Arzt	***Ort1***	28
28.09.2020	Arzt	***Ort1***	28
01.10.2020	Arzt	***Ort1***	28
05.10.2020	Psychotherapie	***Ort1***	28
12.10.2020	Arzt	***Ort1***	28
17.11.2020	Psychotherapie	***Ort1***	28
18.11.2020	Arzt	***Ort1***	28

Infolge der Sehbehinderung stellten sich bei beschwerdeführenden Partei Haltungsschäden sowie orthopädische Krankheitsbilder ein. Aus diesem Grund nahm die beschwerdeführende Partei im Jahr 2020 folgende Massagen in Anspruch.

Massageinstitut	Art	Ort	Rechnungsdatum	Betrag
Institut1	Heilmassage	***Ort4***	25.04.2020	110,00
Institut1	Heilmassage	***Ort4***	26.06.2020	110,00
Institut2	Klassische Massage	***Ort6***	06.07.2020	75,00
Institut3	Klassische Rückenmassage	***Ort1***	09.10.2020	895,00
Institut1	Heilmassage	***Ort4***	11.12.2020	110,00
Institut3	Klassische Rückenmassage	***Ort1***	22.12.2020	70,00

Einen Kostenersatz von Seiten der Sozialversicherung bekam die beschwerdeführende Partei für diese Massagen nicht und verfügt sie ausschließlich über eine ärztliche Überweisung vom 21. April 2020 an ***Institut1*** für zehn Einheiten Heilmassagen aufgrund eines

diagnostizierten Cervikalsyndroms, einer Bursitis sowie einer Tendinosis calcarea, die sich als Folgen der Sehbehinderung der beschwerdeführenden Partei bei ebenjener eingestellt haben.

Im Jahr 2020 schuf sich die beschwerdeführende Partei außerdem ein iPhone um EUR 752,88 an, welches sie zur Navigation von kürzeren unbekannten Wegstrecken verwendet und dessen Sprachsteuerung sie nahezu ausschließlich nutzt.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen wurden anhand der glaubhaften Darstellung der beschwerdeführenden Partei in ihren Schriftsätzen, der auch die Abgabenbehörde nicht entgegnet, samt den diesbezüglichen Beilagen und der im Steuerakt der beschwerdeführenden Partei vorzufindenden Daten des Bundessozialamtes für das Jahr 2020 betreffend den Behindertenausweis getroffen.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I Nr. 96/2020 vom 24. Juli 2020, lautet auszugsweise:

„Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

(...)

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

(...)“

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetz 2020, BGBl. I Nr. 103/2019 vom 29. Oktober 2019, sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines

unbeschränkten Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2)
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3)
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4)

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Laut Abs. 6 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- 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.

§ 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. II Nr. 303/1996 in der Fassung BGBl. II Nr. 430/2010 vom 16. Dezember 2010, lautet auszugsweise:

„Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- Durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

(...)

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

Gem. § 4 dieser Verordnung sind nicht regelmäßige Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Der Begriff „nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel“ ist nach dem Verfassungsgerichtshof in einem weiten Sinn zu interpretieren (VfGH vom 13.03.2003, B 785/02). Der Begriff kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts im Sinn des § 154 ASVG verstanden werden und sind Hilfsmittel demnach Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Verstümmelung, Verunstaltung oder einem Gebrechen verbundene körperliche oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen (BFG vom 16.07.2018, RV/3100096/2018; mit weiteren Nachweisen).

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs sind unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Diesen Ausgaben stehen Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die aus diesem Grund nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn also eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH vom 27.02.2014, 2011/15/0145).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind daher in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann allerdings dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssten, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (z.B.: deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B.: Rollstühle) keinen oder nur sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH vom 29.07.2010, 2010/15/0003).

Die Belastung muss dem Steuerpflichtigen unter anderem auch zwangsweise erwachsen und liegt dieser Umstand vor, wenn er sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Tatsächliche Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastungen zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (VwGH vom 11.02.2016, 2013/13/0064)

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs führt aber nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaße zu einer außergewöhnlichen Belastung. Auch diese Aufwendungen müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH vom 04.09.2014, 2012/15/0136).

Als Nachweis für die Zwangsläufigkeit dient ein im Vorfeld der gesetzten Maßnahme ausgestelltes ärztliches Gutachten aus dem sich die Notwendigkeit, die Dauer und das Ziel ergeben. Einem solchen ärztlichen Gutachten kommt insbesondere in jenen Fällen erhöhte Relevanz zu, in denen Aufwendungen für Maßnahmen, die ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden zum Erhalt der Gesundheit, zur Steigerung des Wohlbefindens oder zur sinnvollen und erfüllten Gestaltung der Freizeit getätigt werden, als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit einer ärztlichen Verordnung reicht hingegen keinesfalls als Nachweis für die Zwangsläufigkeit aus (VwGH vom 04.09.2014, 2012/15/0136).

Vor diesem Hintergrund ist in Bezug auf vorliegenden Fall folgendes auszuführen.

Zu den Aufwendungen in Zusammenhang mit den Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort

Die von der beschwerdeführenden Partei geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort bzw. Arbeitsort und Wohnort an jenen Tagen, an denen die beschwerdeführende Partei Überstunden bzw. Wochenenddienste leisten hat müssen, stellen nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dem Grunde nach Werbungskosten dar. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a letzter Satz EStG 1988 sind allerdings alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro abgegolten und können folglich die von der beschwerdeführenden Partei begehrten Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnungsort und Arbeitsort an den Überstunden- und Wochenendtagen keine Berücksichtigung mehr finden.

Fernerhin scheidet eine etwaige Berücksichtigung dieser Aufwendungen unter dem Titel außergewöhnliche Belastungen angesichts § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988, wonach die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein darf, aus.

Zu den Massagen und den Arzt- bzw. Psychotherapiefahrten

In Bezug auf die Massagen gilt es vorweg festzuhalten, dass es sich hierbei um Maßnahmen handelt, die ihrer Natur nach nicht nur von Kranken, sondern auch von Gesunden zum Erhalt der Gesundheit, zur Steigerung des Wohlbefindens oder zur sinnvollen und erfüllten

Gestaltung der Freizeit getätigt werden. Dieser Umstand hat insbesondere zur Folge, dass die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen der beschwerdeführenden Partei für die erhaltenen Massagen anhand eines im Vorfeld ausgestellten ärztlichen Gutachtens, aus dem Dauer, das Ziel und die Notwendigkeit hervorgehen, nachgewiesen werden muss.

In der vorgelegten ärztlichen Überweisung vom 21. April 2020 an ***Institut1*** für zehn Einheiten Heilmassage aufgrund der getätigten Diagnosen ist ein solcher Nachweis zu erkennen und sind daher die der beschwerdeführenden Partei in Zusammenhang mit diesen Heilmassagen entstandenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Dementsprechend war der angefochtene Bescheid dahingehend abzuändern, als die in diesem Bescheid bereits berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen um die Honorare für die Heilmassagen bei ***Institut1*** in Höhe von EUR 330,00 sowie die hierbei entstandenen Fahrtkosten in Höhe von EUR 75,60 zu erhöhen waren.

Von der ärztlichen Überweisung vom 21. April 2020 sind allerdings die von der beschwerdeführenden Partei erhaltenen klassischen Massagen bei verschiedenen Massageinstituten nicht umfasst, sodass in Bezug auf diese Maßnahmen ein entsprechendes, im Vorfeld ausgestelltes ärztliches Gutachten fehlt. Folglich mangelt es den Aufwendungen diese Massage betreffend am notwendigen Nachweis der Zwangsläufigkeit und ergibt sich ein solcher nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auch keinesfalls aus einem sich allenfalls aus der ärztlichen Überweisung vom 21. April 2020 ableitbaren mittelbaren Zusammenhang. Mangels eines entsprechenden Nachweises stellen die mit diesen Massagen einhergegangenen Aufwendungen sohin keine außergewöhnlichen Belastungen dar und kam der Beschwerde hinsichtlich dieser Massagen keine Berechtigung zu.

Eine weitere Änderung des angefochtenen Bescheides ergibt sich fernerhin aufgrund der Fahrtkosten der beschwerdeführenden Partei in Zusammenhang mit den Arztbesuchen und Therapien. Während die beschwerdeführende Partei diesbezüglich Aufwendungen in Höhe von EUR 348,60 geltend gemacht hat, wurde von der Abgabenbehörde lediglich EUR 330,96 anerkannt. Die Differenz in Höhe von EUR 17,64 hat ihren Ursprung in einem Rechenfehler der Abgabenbehörde und war daher der Betrag an außergewöhnliche Belastung der beschwerdeführenden Partei entsprechend zu erhöhen.

Zur Anschaffung eines iPhone

Hinsichtlich der Anschaffung eines iPhone zur Navigation von unbekannten kürzeren Strecken ist der beschwerdeführenden Partei zuzugestehen, dass es sich bei einem Mobiltelefon mit Sprachsteuerung und Navigationssystem in Fall von Blinden oder sehbehinderten Personen um ein Hilfsmittel handeln kann, übernimmt doch das Mobiltelefon in diesen Fällen für diese Personen die Funktion der Augen. Dies führt allerdings nicht automatisch dazu, dass diese Anschaffung eine außergewöhnliche Belastung für die beschwerdeführende Partei darstellt,

bedarf es doch für das Vorliegen von außergewöhnlichen Belastungen nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs unter anderem eines endgültigen Verbrauchs, Verschleißes oder sonstigen Wertverzehr, der im Fall einer bloßen Vermögensumschichtung aber nicht gegeben ist.

Die im vorliegenden Fall zu beurteilende Anschaffung eines iPhones durch die beschwerdeführende Partei ist als eine solche bloße Vermögensumschichtung zu qualifizieren, hat doch die beschwerdeführende Partei durch diesen Anschaffungsvorgang das Wirtschaftsgut iPhone mit einem entsprechenden Gegenwert erlangt und handelt es sich in Bezug auf ein iPhone im Gegensatz zu beispielsweise Prothesen, Rollstühlen oder aber auch der von der beschwerdeführende Partei angesprochene Blindensoftware keinesfalls um ein Wirtschaftsgut, das nur für bestimmte individuelle Personen verwendbar wäre oder dessen Beschaffenheit spezifisch nur für Behinderte geeigneten wäre, wodurch sich kein oder ein nur sehr eingeschränkter allgemeiner Verkehrswert des iPhone ergeben würde. Da durch den Erwerb eines iPhones bei der beschwerdeführenden Partei kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder sonstiger Wertverzehr eingetreten ist, sondern diese vielmehr einen entsprechenden Gegenwert erlangt hat, stellen die Aufwendungen für den Erwerb eines iPhone keine außergewöhnlichen Belastungen dar. Der Beschwerde kam folglich diesen Punkt betreffend keine Berechtigung zu.

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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, da zum einen die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen vom Verwaltungsgerichtshofs bereits durch die zitierten Entscheidungen einer Klärung zugeführt wurden und das Bundesfinanzgericht in der vorliegenden Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen ist.

Zum anderen hat der Gesetzgeber mit § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a letzter Satz EStG 1988 betreffend Aufwendungen in Zusammenhang mit Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort eine klare Rechtslage geschaffen und liegen diesbezüglich keine Auslegungsschwierigkeiten vor.

Salzburg, am 22. Mai 2023