

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. April 2023, eingebracht am 21. April 2023 gegen den zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheid des ***FA*** vom 10. März 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren der Abzug von Kosten der Behinderung als außergewöhnliche Belastung bei der Arbeitnehmerveranlagungen (ANV) 2017. Die Parallel-Rechtmittel zu den Jahren 2014 - 2016 werden zu RV/2100649/2022 bzw. RV/2100541/2023 geführt.

1. Der Bf beantragte in der ANV-Erklärung 2017 als außergewöhnliche Belastung den Abzug von pauschalierten Kosten aufgrund seiner 80%igen Behinderung, seiner Diätetischen Ernährung (Zucker- und Magendiät) und von Kosten aufgrund der behinderungsbedingten Nutzung seines Kfz (nachfolgend Behinderten-Kfz) in Form der Freibeträge nach § 35 (3) EStG bzw. § 2 (1) und § 3 (1) der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 (nachfolgend VO zu §§ 34/35 EStG). Zusätzlich begehrte der Bf - mit weitgehend identen Beträgen wie 2014 - 2016 - die Berücksichtigung von Aufwendungen für Medikamente (Kz 476) sowie von „Kosten für Pflege“ (Kz 439), darin enthalten Fahrtkostenvergütungen an die Gattin und deren Tochter für Fahrten im Zusammenhang mit seiner Betreuung/Pflege.

In einer Beilage zur Abgabenerklärung erläuterte der Bf, dass mit „Bescheid von 2013“ ein Pflegebedarf von 92 Stunden festgestellt worden sei, der sich aufgrund nunmehr notwendiger psychischer Betreuung auf 100 Monatsstunden bzw. eine „vollständige 7-Tage Betreuung halbstags pro Woche“ erhöht habe. Das erhaltene Pflegegeld der Stufe 1 sei bei dem unter der Kz 439 in Ansatz gebrachten Betrag noch in Abzug zu bringen.

2. Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens zum Jahr 2014 und eines weiteren – unbeantwortet gebliebenen – Ergänzungsvorhalts zu den Veranlagungen der Folgejahre, berücksichtigte das Finanzamt Österreich (FA) von den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen im ESt-Bescheid 2017 die unter der Kz 476 geltend gemachten Kosten sowie die Freibeträge für eine Zuckerdiät und für ein Behinderten-Kfz. Der Behinderten-Freibetrag nach § 35 (3) EStG und die unter der Kz 439 beantragten Kosten blieben außer Ansatz.

Der ESt-Bescheid 2017 vom 10. März 2023 enthielt zu den außergewöhnlichen Belastungen folgende Begründung:

*„Die Medikamentenkosten wurden zuerkannt.
Die anderen außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 7.652,40, die von Ihnen als Kilometergeld für die Fahrten an die Gattin und Stieftochter bezahlt wurden, konnte nicht anerkannt werden. Aufgrund des Umstandes, dass die Betreuung durch die Gattin und Stieftochter "kostenlos" bzw. "vollkommen unentgeltlich" erfolgte und dies aus "persönlichen und moralischen Gründen" erfolgte, sind die geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Betreuung durch die Gattin und Stieftochter nicht zwangsläufig erwachsen. Dass der Pflegebedürftige den Familienangehörigen insoweit "gewillt und imstande" war, die Fahrtkosten zu tragen, begründet keine Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen. Auch, dass Familienangehörige unterstützend bei der Pflege naher Angehöriger mitwirken, entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und ist keineswegs atypisch, sondern einer sittlichen Verpflichtung entsprechend (VwGH v. 26.2.2015, 2013/15/0154). Da nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung Fahrtkosten anlässlich der Pflege naher Angehöriger keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 darstellen, waren diese nicht zu berücksichtigen.*

Im Falle der Einbringung einer Beschwerde wären die Medikamentenkosten mit einer Aufstellung und den Zahlungsbelegen nachzuweisen und die Fahrtkosten mit einer Aufstellung bzw. Berechnung darzulegen.“

3. So wie das FA, wiederholte auch der Bf in der Beschwerde gegen den ESt-Bescheid 2017 sein Vorbringen gegen die – nach unzureichender Überprüfung erfolgte – Nichtanerkennung der Pflegekosten aus den Beschwerden gegen die ESt-Bescheide 2014 - 2016 weitgehend. Entgegen der abgabenbehördlichen Annahme unterliege seine „Tochter“ ihm gegenüber keiner Unterhaltspflicht, zumal das Verwandtschaftsverhältnis zu ihr erst seit der Eheschließung mit ihrer Mutter im Jahr 1996 bestehe. Damals sei die Tochter bereits im 34. Lebensjahr gestanden. Auch seine – von ihm getrennt lebende - Gattin sei aufgrund ihres geringen Einkommens zu

keiner Unterhaltsleistung an ihn verpflichtet. Vielmehr sei ihr Antrag auf Gewährung einer Ausgleichszulage mit dem Hinweis auf seine „*fiktive Unterhaltspflicht*“ ihr gegenüber abgewiesen worden.

Er beantrage die teilweise Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Rückleitung an die bisherige Instanz zur nochmaligen Entscheidung. Zugleich begehrte der Bf eine Überprüfung der Entscheidung des FA durch den VfGH und den VwGH wegen Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, da die für ihn nachteilige Entscheidung „*nur aufgrund der persönlichen Verwandtschafts-Verhältnisse*“ und zudem ohne Prüfung des Einzelfalles getroffen worden sei. Die für den Abzug außergewöhnlicher Belastungen maßgeblichen Kriterien der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit leitete der Bf aus seinem im Pflegegeldverfahren festgestellten Pflegebedarf von 92 Stunden/Monat ab, was einen nahezu täglichen halbtägigen Pflegebedarf bedeute. Da er die Kosten für eine externe Pflege nicht aufbringen könnte, sei die Unterstützung durch die Gattin und die Stieftochter für ihn alternativlos und somit zwangsläufig. Die teuerste Variante der Unterbringung in einem Alters-/Pflegeheim hätte den Verlust seiner noch vorhandenen Selbständigkeit zur Folge und wäre nur mit massiver Zuschussleistung durch die öffentliche Hand möglich. Da beide Pflegenden mit einem Monatseinkommen von unter 1.000,- € eigene Haushalte zu finanzieren hätten, sei ihnen die Übernahme der durch die Pflege entstehenden Fahrtkosten nicht möglich. Der von ihm deshalb zwangsläufig getragene Kostenersatz beeinträchtige seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich.

4. Nach Vorlage der zur ESt 2015/2016 eingebrachten Rechtsmittel des Bf an das BFG erließ das FA eine Beschwerdevorentscheidung (BVE) zur ESt 2017, in der es neben dem Abzug der zur Kz 439 begehrten „*Kosten für Pflege*“ nun auch die Berücksichtigung des unter der Kz 476 geltend gemachten Betrages ablehnte.

Zur Nichtanerkennung führte das FA in der Begründung aus:

„Der Beschwerdeführer schreibt in der Beschwerde, dass er auf eine Pflege angewiesen sei und zwangsläufig die dadurch entstehenden Ausgaben seiner pflegenden Angehörigen übernehmen müsse. Aber er beantragt keinerlei Kosten, die für seine Pflege anfallen und legt auch keinerlei Nachweise dafür vor, dass er Pflegekosten hat, zB. Rechnungen vor, die mit seiner Pflege zusammenhängen (Heilmittel, Heilbehelfe, Arztbesuche, Arzt oder Krankenhaushonorare, etc). Er bringt nur vor, dass er die (durch seine Pflege) entstehenden Fahrtkosten den Angehörigen ersetzen müsse und deshalb außergewöhnliche Belastungen habe.

Aber das Bezahlen der Fahrtkosten stellt keine außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG dar. Die Kosten für das Kilometergeld für die Fahrten an die Gattin und der Stieftochter, welche im Zusammenhang mit der Betreuung entstanden sind, sind nicht zwangsläufig erwachsen. Auch, dass Familienangehörige unterstützend bei der Pflege naher Angehöriger mitwirken, entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und ist keineswegs atypisch, sondern einer sittlichen Verpflichtung entsprechend (VwGH v. 26.2.2015, 2013/15/0154). Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung stellen Fahrtkosten anlässlich der Pflege naher

Angehöriger keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 dar, weshalb sie nicht zu berücksichtigen waren.

Die im Erstbescheid anerkannten Medikamentenkosten konnten mangels vorgelegter Belege nicht geprüft werden und werden nun mehr in der Beschwerdeentscheidung nicht mehr zuerkannt. Sollte Beschwerde gegen diesen Bescheid erhoben werden, wird ersucht die Belege zusammen mit der Beschwerde mit vorzulegen.

Betreffend den Antrag den Fall an den VwGH und VfGH wegen Gleichheitswidrigkeit heranzutragen wird ausgeführt: der VwGH kann mit einem Fall erst nach Ausschöpfung des Instanzenzuges befasst werden. Die Abgabenbehörde kann im vorliegenden Fall keinerlei Rechts- oder Gleichheitswidrigkeit erkennen. Denn, wenn die beiden Angehörigen ihre Pflegeleistungen im Rahmen eines fremdüblichen Vertrages oder über Honorarnoten dem Steuerpflichtigen nachweislich in Rechnung stellen würden und der Beschwerdeführer würde nachweislich mit Zahlungsbelegen diese Kosten bezahlen, dann lägen (nach Abzug des Pflegegeldes) absetzbare Pflegekosten vor. Zusätzlich hätten die beiden Angehörigen dann auch ein (grundsätzlich steuerpflichtiges) Einkommen aus dieser Tätigkeit.“ (Zitatende/BVE)

Im Ergebnis wurden mit den BVE die Fahrtkostenvergütungen an die Gattin/Stieftochter und der Aufwand für den Medikamentenbedarf nicht anerkannt, der Freibetrag für das Behinderten-Kfz und der Pauschalbetrag für Zuckerdiät aber antragsgemäß berücksichtigt. Ein Behinderten-Freibetrag nach § 35 (3) EStG kam nicht zum Ansatz.

5. Der Bf begehrte auch zur ESt 2017 eine Vorlage seines Rechtsmittels an das BFG und beantragte zugleich, seinem Vorlageantrag aufschiebende Wirkung zuzuerkennen. Zur Nichtanerkennung der Fahrtkosten wiederholte er sein Vorbringen aus den Verfahren zur ESt 2015/2016.

Die Richtigkeit und Vollständigkeit der geltend gemachten „Medikamentenkosten“ könne er wegen seines Wohnsitzwechsels nicht belegen. Seine nochmalige Erhebung der Kosten habe jedoch geringfügig höhere Kosten als in der ANV-Erklärung 2017 erfasst hervorgebracht, die er in einer angeschlossenen Tabelle aufgelistet habe und deren Abzug er nun beantrage.

Der Vorlageantrag endete mit folgendem „P.S. Da nicht alle auszudruckenden Belege im Kuvert Platz finden, kann ich nur die ersten Fremdbelege beilegen. Die Gesamtübersicht entnehmen Sie bitte der Aufstellung.“

Wie bereits zur ESt 2014 enthielt die beigelegte Auflistung (Kosten für „Medikamente, Heilbehelfe, etc....“ im Gesamtbetrag von 512,41 €) nur Angaben zu „Datum“, „Empfänger“ (vorwiegend Hausapotheke-2) und „Betrag“, jedoch keinerlei Konkretisierung des Verwendungszwecks. Auch aus den angeschlossenen VISA-Abrechnungen des Bf für Febr. und März 2017 ergeben sich keine verwertbaren Hinweise für eine Überprüfung der zugrundeliegenden Ausgaben.

6. Im Vorlagebericht zur ESt 2017 hielt das FA hinsichtlich der Fahrtkosten für die Gattin des Bf und deren Tochter (Kz 439) am bisherigen Standpunkt fest.

In Bezug auf die geltend gemachten Medikamentenkosten (Kz 476) beantragte das FA, für den Fall einer nachträglichen Belegvorlage, eine Zuordnung zu den Kosten der Behinderung bzw. zu allgemeinen Krankheitskosten des Bf und die daraus resultierende steuerliche Behandlung.

7. Parallel zum Ergänzungsauftrag des FA in den ANV-Verfahren 2015-2017 ergingen im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren zum Jahr 2014 zum Zweck der Klärung des im anhängigen Einzelfall maßgeblichen Sachverhalts, ergänzende Fragestellungen und die Aufforderung zur Beibringung konkret angeführter Beweismittel an den Bf. Die angeforderten Beweismittel wurden jedoch nur vereinzelt und in Form von Dokumentfragmenten übermittelt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Der Entscheidung im anhängigen Verfahren liegt der nachfolgende Sachverhalt zugrunde, den das BFG durch das Ergebnis des finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahrens (Auswertung der Vorlageunterlagen, des oa. finanzgerichtlichen Ergänzungsauftrages und von Recherchen in den Datenbanken der Abgabenbehörde, des Innenministeriums und des Grundbuchs), soweit nicht ausdrücklich abweichend angeführt, für 2014 - 2017 als erwiesen erachtet:

1. Der 1947 geborene Bf erzielte als Akademiker bis April 2008 nicht selbständige Einkünfte aus einem Vollzeitdienstverhältnis. Nach zweimaligem Herzinfarkt bezog er ab Mai 2008 zunächst Krankengeld bzw. anschließend staatliche Transferleistungen.

Seit Nov.2012 erhält der Bf Pensionseinkünfte (2017 stpfl Einkünfte/Kz 245: 21.070.- €).

Seit 1.1.2010 bezieht er zudem Pflegegeld der Pflegstufe 1 (2014 – 2017 mtl. 154,20 €).

2. Ab 16.Okt 1996 befand sich der meldebehördliche Hauptwohnsitz des Bf in einer Mietwohnung in Graz- A-Adresse.

Nachdem er zunächst eine Kleinwohnung mit einer Nutzfläche von 34 m² bewohnt hatte, wechselte er im Jahr 2008 (lt. Bf) bzw. im Dez. 2012 (lt. ZMR) in die 58 m² große Nachbarwohnung, die über ein getrenntes Wohn- und Schlafzimmer verfügt. Dieser Wohnung diente dem Bf bis Mai 2023 als Hauptwohnsitz.

Das Zentrale Melderegister (ZMR) weist von März 2007 – März 2012 einen Nebenwohnsitz des Bf an der Adresse seiner Gattin im Süden von Graz aus, den er jedoch tatsächlich nie benutzte (Bf-Stellungnahme 29.März 2023).

In den abgabenbehördlichen Datenbanken findet sich zudem eine Adresse des Bf in Graz- B-Straße 99 (DB2/Grunddaten/Eintrag 20.Nov 2000; GRUIS Liegenschaften Elterhaus-Graz und ***Bf1-Adr***).

An der Adresse 9999 B-Straße 99 befand sich von Mai 2001 – Okt 2004 der meldebehördliche Hauptwohnsitz von Frau-Z, der Tochter der Gattin des Bf (nachfolgend Stieftochter).

Im Grundbuch scheint die Adresse in der B-Straße auch als Anschrift der Gattin des Bf auf (GB KG X-Ort, TZ 99999/9999).

Vor diesem Hintergrund geht das BFG davon aus, dass die Wohnung in 9999 B-Straße 99 als gemeinsamer vorehelicher Wohnsitz des Bf und seiner späteren Gattin gedient hatte und bis Okt 2004 der Stieftochter zur Nutzung zur Verfügung stand.

3. Seit tt.mm.jjjj ist der Bf verheiratet.

Seine Gattin (geb. 1942) besitzt im südlich von Graz gelegenen X-Ort seit Anfang der 1990iger Jahre eine Kleinlandwirtschaft mit einem Gehöft, in dem sich seit August 1996 ihr meldebehördlicher Hauptwohnsitz befindet.

Seit 2008 bezieht die Gattin eine Kleinpension (Kz 245 jährlich ca. 7.500,- €).

Darüberhinausgehende Einkünfte sind im abgabenbehördlichen System zu ihrer Person nicht abgebildet.

4. Die Stieftochter des Bf (geb. 1962) zog im Vorfeld ihrer Scheidung (4/2002) ebenfalls nach X-Ort. Seit Jänner 2001 hat sie ihren Hauptwohnsitz in der Nähe der Mutter.

Im Zeitraum 2014 – 2017 ging die Stieftochter einer nichtselbständigen Teilzeitbeschäftigung im Südwesten von Graz nach. Für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsort stand ihr ab 7/2013 durchgehend ein Pkw zur Verfügung (Ford Fiesta Trend).

5. Im Gegensatz zur Stieftochter besaß die Gattin des Bf lt. Kfz-Zulassungsdatenbank des Innenministeriums (Kfz-DWH) im Verfahrenszeitraum keinen Pkw.

Bis heute sind ihr jedoch im Kfz-Zulassungssystem einerseits ein Motorrad (Marke Suzuki; Zulassung seit April 1999) und andererseits seit Nov 2009 ein Lkw (Modell Ford Ranger Superkabine, 4x4 Hardtop/ 80 PS) zugeordnet.

Zum Bf ist im aktuellen Kfz-DWH seit Juli 2016 durchgehend ein Pkw SEAT Ibiza erfasst.

Für Zeiträume davor fehlen jedoch jegliche Zulassungsdaten.

Der finanzgerichtlichen Aufforderung zum Nachweis eines eigenen Kfz im Zeitraum 2014 – 6/2016 durch Vorlage eines Kauf-/Leasingvertrages bzw. von Kfz-Zulassungs-/Abmeldungsunterlagen, kam der Bf nicht nach. Stattdessen begnügte er sich mit dem Hinweis, dass er bis 4/2014 einen „schwarzen VW Golf TDI“ besessen habe (ohne Kennzeichenangabe), dem „ein roter Ford Fiesta Trend 1,2 l mit dem Kennzeichen X-999xx“ gefolgt sei.

Diese Fahrzeuge waren dem Bf im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren jedoch nicht zuordenbar. Verifiziert wurde die - unter anderem Kennzeichen erfolgte - Zulassung eines Pkw Ford Fiesta für den Bf im Zeitraum April - Okt 2014, der ab 1.1.2015 für eine andere Person zugelassen war (JVP 2014/Vermerk 1/2020; Auskunft BMF Sektion I, Abt. I/1 v. 24.Nov 2023).

Der vom Bf als einzigen Nachweis zum beantragten Freibetrag für ein Behinderten-Kfz übermittelten Vorderseite eines Parkausweises gem. § 29b StVO vom 21.Juni 1999 fehlt - neben der ausstellenden Behörde – sowohl jeglicher Bezug zum Bf, als auch die Angabe eines Kfz-Kennzeichens.

Nach den Unterlagen aus dem UFS-Verfahren RV/0592-G10 betreffend das Rechtsmittel des Bf gegen den ESt-Bescheid 2003 wurde der Ausweis vom Magistrat Graz ausgestellt.

Da in der damals vorgelegten Kopie zwar der Bf als Lenker erfasst ist, die Eintragung eines Kfz-Kennzeichens aber ebenfalls fehlt, vermag der Parkausweis gem. § 29b StVO vom 21.Juni 1999 zum Nachweis eines eigenen Kfz des Bf nichts beizutragen.

Den in der Stellungnahme an des BFG erwähnten - amtswegig umgestellten - „*neuen Behindertenausweis nach § 29b StVO*“ schloss der Bf seiner Eingabe im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren nicht an.

Nach dem dargestellten Ermittlungsergebnis verfügte der Bf somit von Jänner – März 2014 und von Nov 2014 – Juni 2016 über kein eigenes Kfz.

6. Mit Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark (BSA Stmk) vom 10.Nov.1998 wurde dem Bf die Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Behinderten gem. § 14 (2) BEinstG mit einem Grad der Behinderung von 80% nach § 3 BEinstG bescheinigt.

Auch zu diesem Dokument legte der Bf dem BFG lediglich die erste Seite vor, aus der die Grundlagen der Einstufung nicht hervorgehen.

Eine Kopie des vollständigen Bescheides vom 10.Nov.1998 samt Beiblatt aus dem oa. UFS-Verfahren zur ESt 2003 des Bf belegt als Grundlage für die Einstufung mit einem 80%igen Behinderungsgrad den „*Zustand nach 3-facher Bypassoperation im August 1998 nach vorangegangenem zweimaligem Herzinfarkt (Unterer RWS entspr. dem Befundausmaß)*“.

Den zugehörigen Behindertenpass Nr. 9999999 hatte das BSA Stmk dem Bf am 12.Nov 1998 - ohne Befristung - u.a mit einer Zusatzeintragung (amtlicher Stempelvermerk) betreffend Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel „*wegen dauernder Gesundheitsschädigung*“ ausgestellt.

Einen Hinweis auf die Art der Behinderung enthält der Behindertenpass des Bf nicht. Auch eine Diät Ernährung ist darin nicht vermerkt.

Im Rechtsmittelverfahren zur ESt 2003 des Bf hatte das BSA Stmk allerdings das Vorliegen der Voraussetzungen für die Zusatzeintragung einer „*Magendiät oder Diät für innere Erkrankung*“ mittels gesonderter Bestätigung rückwirkend ab 1998 bestätigt (BSA Stmk/Bestätigung v. 24.9.2009).

Aktuell ist in der abgabenbehördlichen ANV-Datenbank JVP ab 2013 zum Abgabekonto des Bf der Behindertenpass des „*Bundessozialamtes*“ Nr 9999999 mit folgendem Inhalt erfasst: 80% Behinderung, Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, Magen- und Zuckerdiät.

Ab 2015 wird zusätzlich auf einen Parkausweis nach § 29b StVO verwiesen.

7. Seit 1.1.2010 bezieht der Bf Pflegegeld der Stufe 1 (Pflegebedarf mtl. 50 - 75 Stunden; Bescheid der Stmk Landesregierung vom 9.März 2010, vorliegend lediglich Seite 1).

Eine im März 2015 im Zuge einer „*Nachuntersuchung*“ von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) durchgeführte Überprüfung des Pflegebedarfes bestätigte die bereits festgestellte Pflegestufe 1 („*Vorgutachten nicht vorliegend*“).

So wie die Einstufungsgrundlagen zum Behindertenbescheid, negierte der Bf auch die finanzgerichtliche Aufforderung zum Nachweis der Grundlagen der für das Jahr 2014 maßgeblichen Pflegegeldeinstufung. Für die Nichtvorlage gab er „*private und datenschutzrechtliche Gründen*“ an.

Bei der Begutachtung im März 2015 wurden ein Antriebsmangel bei Depression sowie eine Gangerschwernis nach Quadriceps-Sehnenbruch (2006) und Großzehenbruch (1/2015) als im Vordergrund der Pflegebedürftigkeit des Bf stehend beurteilt.

Der koronaren Herzerkrankung wurde keine führende Bedeutung zugeordnet.

Im Wesentlichen erhob die begutachtende Ärztin einen grundsätzlich guten Allgemeinzustand mit eingeschränkter endlagiger Beweglichkeit v.a. der Hüft- und Kniegelenke und der Notwendigkeit einer Kompressionstherapie.

Kognitive Einbußen wurden nicht festgestellt; die Merkfähigkeit des Bf war nicht erkennbar beeinträchtigt.

Das Ergebnis der Begutachtung führte auszugsweise zu folgender Diagnose/ Feststellung:

- Herzschwäche/verminderte Belastbarkeit/Belastungsatemnot bei koronarer Herzerkrankung (1998 Bypass-OP mit Stentversorgung nach Hinterwandinfarkt), koronarer und pulmologischer Status ohne pathologischen Geräusche bzw „*RGs*“;
- Diabetes
- Bluthochdruck („*medikamentös behandelt*“)
- Fettleibigkeit (186 cm/141 kg)
- Depression („*mit Krankheitswert*“)
- degenerative Wirbelsäulenveränderungen und Zustand nach Quadriceps-Sehnenruptur (2006 = letzter stationärer Aufenthalt) sowie Großzehenbruch (1/2015); Gangbild mit UASK ausreichend sicher; Mobilität: „*alle Transfers mit Mühe und Festhalten selbständig*“;
- Schwellungsneigung und chronische krankhafte Hautveränderungen an den Beinen.

Aus den Feststellungen resultierte ein Hilfsbedarf bei:

- Zubereitung von Mahlzeiten (Pflegebedarf tgl. 60 Min. = 30 Stunden/Monat)
- An- und Auskleiden der unteren Körperhälfte (Pflegebedarf tgl. 20 Min. = 10 Stunden/Monat)
- Medikamenteneinnahme (Pflegebedarf tgl. 6 Min. = 3 Stunden/Monat)
- Bandagieren der Beine (Pflegebedarf 5 Stunden/Monat)
- gründliche Körperpflege (nicht täglich; Pflegebedarf 4 Stunden/Monat)
- Hilfsverrichtungen (Einkäufe, Reinigung Wohnung und Wäsche, „*Mobilitätshilfe im weiteren Sinn*“ - Pflegebedarf 40 Stunden/Monat)

Ein Erschwerniszuschlag war nicht zu berücksichtigen.

Insgesamt errechnete sich ein Pflegebedarf von 92 Stunden, wovon 70 Stunden auf die Zubereitung von Mahlzeiten und allgemeine Hilfsverrichtungen entfallen.

8. Bereits in den ANV-Verfahren 2003-2008 hatte der – damals noch im Vollerwerb beschäftigte – Bf, mit Verweis auf seine 1998 bescheinigte Behinderung von 80%, die Kosten

für eine Haushaltshilfe als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Im UFS-Verfahren RV/0592-G10 betreffend das Rechtsmittel des Bf gegen den ESt-Bescheid 2003 war der Abzug von Zahlungen an die mit Dienstleistungsscheck für drei Stunden pro Woche als Haushaltsgelhilfin beschäftigte Stieftochter des Bf als außergewöhnliche Belastung zu prüfen gewesen.

Die abweisende Berufungsentscheidung des UFS vom 1.Dez.2012, RV/0592-G10 hatte sich auf die fehlende Außergewöhnlichkeit gestützt.

9. Auch in der ESt-Erklärung 2013 hatte der Bf, unter Verweis auf einen festgestellten Pflegebedarf von 92 Stunden, zur Kz 439 „Kosten für Pflegeleistungen“ von 5.528,88 € in Abzug gebracht. Die Streichung durch das FA ließ er unbekämpft.

10. Der in der ANV-Erklärung 2014 unter Kz 439 angegebene Wert von 7.785,12 € enthält nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens Fahrtkosten, die der Bf seiner Gattin bzw. der Stieftochter für nahezu tägliche Fahrten von den Wohnsitzen im Süden von Graz zum Zwecke seiner ausdrücklich unentgeltlichen Pflege in Höhe des amtlichen Kilometergeldes vergütet haben will (Entfernung 24 km bzw. 28,5 km von der Wohnung des Bf).

Zur Verrechnung gelangte jeweils die Wegstrecke lt. Pendlerrechner. Abgegolten waren damit zugleich Fahrtkosten für weitere Besorgungen („Apotheke, Lebensmittel etc.“).

Der „Nachweis“ des Bf für diese Kosten beschränkt sich auf von ihm erstellte Monatsabrechnungen, je getrennt für die Gattin und die Stieftochter, mit Datumsangabe für jeden Tag der Pflegeleistung. Die Gattin benutzte demnach für ihre Fahrten den Lkw Ford Ranger, die Stieftochter verwendete ihren Pkw Ford Fiesta Trend. Jeweils auf der letzten Abrechnung für 2014 bestätigen Gattin und Tochter unterschriftlich den Erhalt der in Rechnung gestellten Gesamtsumme („Saldenbestätigung“ für 2014).

Tatsächlich sollen die Kosten vom Bf jeweils „bedarfsgerecht“ gegen Vorlage entsprechender Einzelbelege („z.B. für Benzin, Fahrzeugbereifung, Versicherung etc.“) vergütet worden sein. Die Vorlage dieser Belege blieb der Bf mit dem Hinweis auf die Unlesbarkeit der vor Jahren zumeist auf Thermopapier erstellten Dokumente schuldig. Auch den Geldfluss (die tatsächliche Kostenvergütung) wies er nicht nach.

Nach den vorgelegten Unterlagen versorgte die Gattin den Bf regelmäßig von Montag - Freitag, wobei ihr u.a. die Zubereitung der Mahlzeiten zukam (226 Tage/12.430 Km). Der – teilzeitbeschäftigten - Stieftochter oblag im Wesentlichen die Versorgung an den Wochenenden bzw. an Feiertagen, incl. Aufwärmen der von der Mutter vorgekochten Mahlzeiten (99 Tage/4.752 km).

Insgesamt resultiert aus den Abrechnungsbelegen für 2014 ein Kilometergeldwert von 7.216,44 € aus etwa 315 Fahrten von X-Ort nach Graz und zurück.

Die Differenz zwischen der Summe aus den Fahrtkostenabrechnungen für 2014 und der Betragsangabe in der Kz 439 wurde im abgabenbehördlichen Verfahren nicht thematisiert.

Im finanzgerichtlichen Verfahren beantwortete der Bf die Aufforderung zum Nachweis der zugehörigen Kosten mit dem Hinweis auf den bereits im abgabenbehördlichen Verfahren erbrachten Nachweis für „*Medikamente, Arztbesuche und Heilbehelfe etc.*“ (Kz 476).

In Hinblick auf die Ausführungen im abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren und da der gesamte zur Kz 439 geltend gemachte Betrag rechnerisch dem Kilometergeldwert für etwa 340 Fahrten zwischen den Wohnsitzen des Bf und seiner Gattin/Stieftochter entspricht, geht das BFG davon aus, dass der Bf unter der Kz 439 zur Gänze Kosten für Betreuungsfahrten in Ansatz brachte, wie sie den übermittelten Monatsabrechnungen zugrunde gelegt wurden (darin berücksichtigt auch anfallende Besorgungsfahrten für den Bf).

11. Entgegen dem Hinweis im finanzgerichtlichen Verfahren, war der Bf im ANV-Verfahren 2014 der zweimaligen Aufforderung des FA zur Vorlage einer Kostenaufstellung samt zugehöriger Belege bezüglich der Kz 476 nur unzureichend nachgekommen (übermittelt wurden zwei Aufstellungen und ein Musterbeleg mit Zahlungsnachweis).

Das Fehlen von Zahlungsnachweisen hatte er mit Besorgungen durch seine Betreuungspersonen begründet, bei welchen keine auf seinen Namen lautenden Belege ausgestellt würden.

Nach der dem FA übermittelten Aufstellung erwachsen dem Bf im Jahr 2014 in einer seiner Wohnung nahegelegenen Apotheke (nachfolgend Hausapotheke) insgesamt Kosten von 327,51 € für Medikamente.

Die Betragsangaben weisen auf Ausgaben hin, die – anders als im angeschlossenen Musterbeleg – nicht auf Rezeptgebühren beschränkt waren bzw. wurden angeführte Medikamente nur teilweise gegen Rezeptgebühr bezogen. Zudem sind in der Aufstellung auch Medikamente ohne erkennbaren Zusammenhang mit der bescheinigten Behinderung des Bf erfasst (z.B. Medikament-1, Medikament-2, Medikament-3). Eine inhaltliche Überprüfung der Aufstellung ist mangels zugehöriger Belege nicht möglich.

In einer zweiten Aufstellung errechnete der Bf die unter der Kz 476 geltend gemachten Kosten von 496,90 € durch Hochrechnung eines Jahresbedarfs der von ihm ganzjährig täglich verwendeten Medikamente. Davon entfällt ein Betrag von 252,35 € auf Medikamente zur Behandlung der koronaren Herzerkrankung (incl. Diabetesmedikament sind es 285,20 €).

Der Abgleich mit der bei der ärztlichen Begutachtung anlässlich der Pflegegeldüberprüfung im März 2015 erhobenen Medikation des Bf zeigt eine weitgehende Übereinstimmung mit den in der Hochrechnung zur Kz 476 für 2014 erfassten Medikamenten.

Nicht genannt sind im ärztlichen Befund zum Gutachten vom März 2015 etwa Medikament-2 und Medikament-3, deren Erwerb nach der Hochrechnung des Bf zudem nicht gegen Rezeptgebühr erfolgte.

12. In den ANV-Erklärungen für 2015 - 2017 machte der Bf weitgehend vergleichbare Kosten seiner Behinderung geltend. Den Aufforderungen zur Nachweisvorlage kam er im

abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren neuerlich nicht nach.

Nach den beiden schriftlichen Ergänzungsaufträgen im ANV-Verfahren 2014 wurde der Bf im Zuge der ANV-Verfahren 2015 – 2017 zunächst wiederum schriftlich und im März 2023 in einem Telefonat mit dem FA auch persönlich sowie anschließend im Rahmen der BVE zur ESt 2015 und 2016 bzw. im ESt-Bescheid 2017 auf die Notwendigkeit einer Vorlage der angeforderten Nachweise hingewiesen. In der Folge berücksichtigte das FA dessen Wohnungswechsel mit einer mehrmonatigen - weit über den vom Bf für die Belegvorlage zugesagten Einreichtermin hinausreichenden - Fristverlängerung zur Beantwortung des Ergänzungsvorhalts, bevor es die Rechtsmittel gegen die ESt 2015 und 2016 dem BFG zur Entscheidung vorlegte bzw. im ANV-Verfahren 2017 eine BVE - mit nochmaliger Erinnerung an die nötige Belegvorlage - erließ.

Erst dem Vorlageantrag zur ESt 2017 schloss der Bf eine neue „*Aufstellung für Medikamente, Heilbehelfe etc...*“ an. Jedoch fehlten eine Konkretisierung der den angeführten Kosten zugrundeliegenden Positionen und neuerlich der Anschluss zugehöriger Belegnachweise. Die einzig beigelegten VISA-Abrechnungen des Bf für 2+3/2017 liefern keinen relevanten Mehrwert für die vorzunehmende abgabenrechtliche Überprüfung.

Das Unterbleiben einer weitergehenden Unterlagenübermittlung begründete der Bf mit der unzureichenden Größe des Kuverts für die „*auszudruckenden Belege*“.

Letztlich blieb er die wiederholt angeforderten Beweismittel nahezu vollständig schuldig.

Welche der in den Hochrechnungen erfassten Medikamente der Bf in den Jahren 2014 – 2017 tatsächlich auf ärztliche Anordnung zur Behandlung seiner Herzerkrankung bezog und welche Kosten ihm daraus erwachsen, ist auf Basis der vorgelegten Unterlagen nicht überprüfbar.

II. §§ 34/35 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 regeln die steuerliche Behandlung von außergewöhnlichen Belastungen für die ESt 2013 - 2018 (§ 124b Z 224, Z 236, Z 335 EStG).

Demnach sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs.2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Sie erwächst einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Sie beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen Selbstbehalt übersteigt, der vom Einkommen des Steuerpflichtigen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnen ist (§ 34 Abs. 1 – Abs. 4 EStG 1988).

Durch eine Behinderung verursachte Kosten, welche die allgemeinen Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen erfüllen, können jedoch ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Erhält der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen

(z.B. Pflegegeld), ist der Abzug grundsätzlich auf den Betrag beschränkt, der die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigt (§ 34 Abs. 6 Ts 5f iVm § 35 Abs 1 EStG 1988; VwGH 28.6.2023, Ra 2023/13/0016).

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung sogar ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).

Nach § 35 Abs. 1 iVm Abs. 3 EStG 1988 steht Steuerpflichtigen mit einer behördlich festgestellten Behinderung, die keine pflegebedingte Geldleistung erhalten, ohne Nachweis von Kosten, der Abzug eines mit dem Grad der Behinderung ansteigenden Freibetrages als außergewöhnliche Belastung zu.

Anstelle dieses Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988).

§ 35 Abs. 7 EStG 1988 enthält eine weitere Verordnungsermächtigung zur Abgeltung von Kosten der Behinderung in Form von Durchschnittssätzen, die sich an den Erfahrungen der Praxis orientieren. Die Verordnungsermächtigung ist auf Gesundheitsbeeinträchtigungen beschränkt, die zu bescheinigten Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

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

Soweit für das anhängige Verfahren von Bedeutung, war die Zuständigkeit für die Feststellung/Bescheinigung bis Ende 2004 auf unterschiedliche Behörden verteilt.

Seit 2005 hat die Feststellung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen/BSB (vormals Bundessozialamt, nunmehr Sozialministeriumservice) zu erfolgen, das die Tatsache und der Grad der Behinderung ggfs. durch einen von dieser Behörde ausgestellten Behindertenpass nach §§ 40 ff Bundesbehindertengesetz (BBG) zu bescheinigen hat.

Mit Zustimmung des Betroffenen hat das BSB dem Finanzamt die von dieser Behörde gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der § 35 (1) bis (3) und (7) EStG erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln. Für Steuerpflichtige, die in ESt-Erklärungen einen Abzug solcher Freibeträge beantragt haben, entfällt das Erfordernis einer ausdrücklichen Zustimmung zu einer Datenübermittlung des BSB. Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß § 35 (2) EStG (§ 35 Abs 8 EStG 1988).

Gestützt auf § 34 (6) und § 35 (7) EStG 1988 erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl. Nr. 303/1996, anzuwenden ab der Veranlagung 2011 idF BGBl. II Nr. 430/2010 (nachfolgend VO zu §§ 34/35 EStG).

Diese Verordnung erweitert für den davon erfassten Personenkreis die Absetzbarkeit von

bestimmten behinderungsbedingten Aufwendungen.

Betroffen sind Kosten für Diätverpflegung (§ 2), Kosten für eine behinderungsbedingte Kfz- bzw. Taxi-Nutzung (§ 3) sowie Kosten für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel und für Kosten der Heilbehandlung (§ 4).

Steuerpflichtige mit einer bescheinigten Behinderung von mindestens 25% erhalten auf Antrag zur Abgeltung von Aufwendungen dieser Behinderung, die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Pauschal-/Freibeträge bzw. tatsächlich erwachsenen Kosten ohne Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung (z.B. Pflegegeld) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt (§ 1 (3) VO zu §§ 34/35 EStG).

Für das Verfahren zur Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen gelten, soweit nicht Sonderbestimmungen zum Tragen kommen, die Verfahrensregeln der BAO.

Die nachfolgend auszugsweise wiedergegebenen Bestimmungen sind für das anhängige Verfahren von grundlegender Bedeutung:

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die *„Abgabenbehörden (...) die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt“*.

Im Gegenzug sind vom Abgabepflichtigen *„die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände (...) nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen“* (§ 119 Abs. 1 BAO).

„Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen (...) in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung“ (§ 138 Abs. 1 BAO).

Schriftliche Dokumente sind von Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind (§ 138 Abs. 2 BAO).

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO).

Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 1 u. Abs. 2 BAO).

In Umsetzung dieser Rechtslage tritt nach gefestigter VwGH-Judikatur im Verfahren zur Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen die abgabenbehördliche Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) zurück und es obliegt in erster Linie dem Abgabepflichtigen, das Vorliegen jener außergewöhnlichen Umstände iSd §§ 34f EStG nachzuweisen, die ausnahmsweise eine Berücksichtigung von Kosten der privaten Lebensführung bei der Berechnung der Einkommensteuerschuld rechtfertigen. In dem Maß, in dem ein Abgabepflichtiger seine Offenlegungs-/Nachweispflichten verletzt, tritt die amtswegige Ermittlungspflicht zurück und es entfällt die Verpflichtung der Abgabenbehörde, den Sachverhalt über das als erwiesen erachtete Maß hinaus nach allen Richtungen hin zu überprüfen. Dies gilt nicht, soweit aus §§ 34/35 EStG verbindliche Beweisregeln resultieren, wie etwa für einen gemäß § 35 (2) EStG festzustellenden Behinderungsgrad oder für einen Parkausweis nach § 29b StVO zum Nachweis einer Körperbehinderung, mit der eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel verbunden ist (z.B. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197; VwGH 24.4.2014, 2011/15/0180; VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; VwGH 29.1.2003, 99/13/0179; VwGH 19.2.1992, 91/14/0216; VwGH 20.2.1990, 89/13/0107).

III. Vor der rechtlichen Beurteilung der vom Bf in den ANV-Erklärungen 2014 - 2017 als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Einzelpositionen, ist zunächst daran zu erinnern, dass ein Rechtsanspruch auf den Abzug außergewöhnlicher Belastungen nur bei Vorliegen *aller* rechtsverbindlich normierten Voraussetzungen besteht.

Beim Abzug von Kosten der Behinderung gehört zu diesen zwingenden Voraussetzungen ein ursächlicher Zusammenhang der Kosten mit einer entsprechenden Behinderung. Fehlt dieser Zusammenhang, kommen die Bestimmungen des § 35 EStG insgesamt nicht zur Anwendung und die Überprüfung hat auf Basis des § 34 EStG zu erfolgen (VwGH 26.2.2020, Ro 2018/13/0013; VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010).

Wie ausgeführt, erfordert der Abzug von Pauschal-/Freibeträgen oder von tatsächlichen Kosten der Behinderung nach § 35 (3) u. (5) EStG bzw. nach der VO zu §§ 34/35 EStG als qualifizierte Voraussetzung eine bescheinigte Behinderung im Sinne des § 35 (2) EStG.

Nach der für das anhängige Verfahren maßgeblichen Rechtslage hat das BSB die Tatsache und das Ausmaß der Behinderung auf Basis der EinschätzVO idF BGBl II Nr 261/2010 mit verbindlicher Wirkung (ua.) für die Abgabenbehörde festzustellen und in einem Behindertenpass nach §§ 40ff BBG zu bescheinigen.

Die Ausstellung eines Behindertenpasses erfolgt generell „auf Antrag“ (§ 40 (1) BBG).

Ist keine Änderung in den Voraussetzungen zu erwarten, wird der Behindertenpass unbefristet ausgestellt (§ 42 (2) BBG).

Der Behindertenpass hat, neben behinderungsunabhängigen Personaldaten, einen festgestellten Grad der Behinderung zu enthalten und ist mit einem Lichtbild auszustatten. Zusätzliche Eintragungen, die dem Nachweis von Rechten und Vergünstigungen dienen, sind seit In-Kraft-Treten des BBG im Jahr 1990 „auf Antrag“ der behinderten Person zulässig

(§ 42 Abs. 1 BBG).

Nach den zu §§ 42 und 47 BBG ergangenen Verordnungen über die Ausstellung von Behindertenpässen muss diese Eintragung bis Sept 2016 mittels Stempelaufdruck erfolgen; seither sind Piktogramme vorgesehen.

„Für Anträge“ auf Neufestsetzung des Behinderungsgrades nach dem 31. Aug 2013 erfolgt die Einstufung nach der EinschätzVO idF BGBl II Nr. 261/2010. Wird bei amtswegigen Nachuntersuchungen keine Änderung des Gesundheitszustandes festgestellt, bleibt die bis dahin geltende Einstufung unverändert (§§ 55 (5) BBG idF BGBl I Nr. 138/2013).

Für unbefristet ausgestellte Behindertenpässe aus der Zeit vor 2014 ist eine Weitergeltung mit den bis 2014 erfolgten Eintragungen vorgesehen (Verordnung über die Ausstellung von Behindertenpässen und von Parkausweisen (nachfolgend Behinderten-Pass- und -AusweisV), § 5 Abs. 3 Z 2 idF BGBl. II Nr. 495/2013 bzw. § 2 Abs. 3 idF BGBl. II Nr. 263/2016).

Die im Jahr 2016 in Kraft getretene Änderung dieser Verordnung, mit der eine Umstellung auf Scheckkartenformat erfolgte, sieht das Ausstellen neuer Behindertenpässe „für Anträge“ ab 1. Sept. 2016 vor. „Ein automatischer Umtausch findet nicht statt“ (§ 2 Abs. 3 der VO idF 2016).

Parkausweise nach § 29b StVO sind in den angeführten Übergangsbestimmungen nicht genannt.

Bereits die bis Ende 2013 geltende Vorgängerbestimmung der Behinderten-Pass- und -AusweisV aus dem Jahr 1991 sah neben zwingenden Angaben, zu denen der Grad der Behinderung und eine allfällige Befristung gehört, „auf Antrag“ der behinderten Person „jedenfalls“ durchzuführende Eintragungen bzw. Feststellungen vor. In die zweite Kategorie fielen die – mittels Stempelaufdruck vorzunehmende - Eintragung der Art der Behinderung, z.B. dass der Inhaber des Passes Diabetiker ist, bzw. auch die Feststellung, dass der Inhaber des Passes einen Parkausweis nach § 29b StVO besitzt (§ 1 (1) bis (3) Verordnung BGBl. Nr. 86/1991, nachfolgend Behinderten-PassV).

Die ab 1.1.2014 geltende Nachfolgeverordnung enthält in § 1 (2) eine wesentlich detailliertere Liste für „auf Antrag“ mögliche Zusatzeintragungen. Darin enthalten ist erstmals die Möglichkeit der Eintragung von Gesundheitsschädigungen/ Funktionseinschränkungen, die eine Diät ernährung iSd § 2 VO zu §§ 34/35 EStG erfordern. Voraussetzung für die Zusatzeintragung ist ein festgestellter Behinderungsgrad von zumindest 20% aufgrund der betreffenden Gesundheitsschädigung/ Funktionseinschränkung.

Die Konkretisierung der in § 1 (2) genannten Umstände ab 2014 unterstreicht, dass „zusätzliche Eintragungen“ einen Zusammenhang mit der bescheinigten Behinderung voraussetzen. Besonders deutlich zeigt sich dies in Bezug auf Diät ernährung.

Dagegen ist ab 2014 eine Zusatzeintragung für Parkausweise nach § 29b StVO im Behindertenpass nicht mehr vorgesehen.

Im Unterschied zur Vorgängerverordnung legt die ab 2014 geltende Verordnung fest, dass die

in § 1 Abs. 2 genannten Eintragungen auf der Grundlage des Gutachtens eines ärztlichen Sachverständigen des BSB zu erfolgen haben (§ 1 (3) Behinderten-Pass- und -AusweisV).

Anstelle der Zusatzeintragung in den Behindertenpass, normiert § 3 (1) der Behinderten-Pass- und -AusweisV einen Rechtsanspruch auf einen Parkausweis nach § 29b StVO für Behindertenpassinhaber mit einer eingetragenen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel „wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ oder „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder Blindheit“ gemäß der Vorgängerverordnung.

Diesen Rechtsanspruch vermitteln auch Behindertenpässe mit einer entsprechenden Stempelintragung aus der Zeit vor 2014 (§ 5 Abs. 3 Z 2 VO BGBl. II Nr. 495/2013 bzw. § 2 Abs. 3 VO BGBl. II Nr. 263/2016).

Zusammengefasst werden seit In-Kraft-Treten des BBG im Jahr 1990 bzw. der dazu ergangenen VO neue Behindertenpässe auf Antrag ausgestellt bzw. Zusatzeintragungen auf Antrag erfasst. Unbefristet ausgestellte Behindertenpässe aus der Zeit vor 2014 bleiben mit den zum 1.1.2014 vorhandenen Eintragungen in Geltung. Ab 2014 erfolgen Eintragungen in alle Behindertenpässe auf Basis der neuen Rechtslage. Seit Sept 2016 werden Behindertenpässe in Scheckkartenformat ausgestellt. Ein amtswegiger Umtausch findet nicht statt.

Von der Rechtslage nach dem BBG zu unterscheiden ist die für das ESt-Veranlagungsverfahren maßgebliche Rechtslage. Im Bereich des EStG kommt dem Behindertenpass zufolge § 35 (2) EStG Bindungswirkung für die Abgabenbehörde (nur) hinsichtlich der Tatsache der Behinderung und in Bezug auf den Behinderungsgrad zu. Dies gilt auch für vor 2005 ausgestellte Behindertenpässe (§ 124b Z 111 EStG 1988).

Zuständige Stelle für die Feststellung der Behinderung des Bf ist das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (nunmehr Sozialministeriumservice), dessen Vorgängerbehörde seinen Behinderungsgrad im Nov 1998 – auf der Grundlage eines Gesundheitszustandes nach zwei vorangegangenen Herzinfarkten und einer dreifach Bypass-Operation im August 1998 - mit 80% festgestellt hatte.

Nach den auf Basis des § 35 (8) EStG erfolgten Meldungen des BSB war der Behindertenpass des BSA Stmk Nr.9999999 vom Nov 1998 in den Jahren 2014 - 2017 mit unverändertem Behinderungsgrad maßgeblich. Auch Zusatzeintragungen betreffend Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sowie für Zucker- und Magendiät wurden vom BSB für alle Verfahrensjahre gemeldet. Ab 2015 meldete das BSB zudem einen Parkausweis nach § 29b StVO.

Beurteilung der geltend gemachten Einzelpositionen:

1. Fahrtkosten der Gattin/Stieftochter:

Zu den unabdingbaren Voraussetzungen für die Qualifikation eines Aufwandes als

außergewöhnliche Belastung gehört, dass er dem Abgabepflichtigen zwangsläufig erwächst (§ 34 (1) iVm (3) EStG). Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach vorliegen.

Aufwendungen, die sich als Folge von Umständen ergeben, zu denen sich ein Abgabepflichtiger freiwillig entschlossen hat, sind nach gefestigter VwGH-Judikatur nicht zwangsläufig erwachsen.

In Hinblick darauf wurde vom VwGH in der Vergangenheit etwa Fahrtkosten, die im Gefolge einer einvernehmlichen Scheidung oder im Zuge von unentgeltlich erbrachten Unterstützungsleistungen an Angehörige anfielen, der Abzug als außergewöhnliche Belastung mangels Zwangsläufigkeit verwehrt (VwGH 24.3.2021, Ra 2020/15/0029; VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0027; VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0016; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Ehegatten sind einander zivilrechtlich zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet (§ 90 Abs. 1 ABGB).

Einem nicht erwerbstätigen Ehegatten obliegt die Haushaltsführung; der andere Ehegatte ist nach Maßgabe des § 91 ABGB zur Mithilfe verpflichtet (§ 95 ABGB letzter Satz idF EheRÄG 1999).

Nach der zivilrechtlichen Judikatur erfasst die Beistandspflicht des § 90 (1) ABGB auch die Pflege des erkrankten Ehegatten, wobei Art und Ausmaß der ehelichen Beistandspflichten nach den Grundsätzen der Zumutbarkeit und der sachlichen Rechtfertigung zu beurteilen sind. Der gesunde Ehegatte hat grundsätzlich die Pflicht, bei seinem geistig oder körperlich kranken Ehepartner auszuharren und ihm den Halt und Beistand zu gewähren, den er nach besten Kräften geben kann und auf den der andere angewiesen ist. Er hat ihm im Rahmen des Möglichen das Leben zu erleichtern und auf ihn in jeder Weise Rücksicht zu nehmen.

Ein Anspruch auf finanzielle Abgeltung besteht erst, wenn Pflegeleistungen erbracht werden, die weit über das üblicherweise in Wahrnehmung einer besonderen Beistandspflicht zu leistende Maß hinausgehen (zB. OGH 22.06.2012, 6 Ob 76/12p mwV).

Im Lichte dieser Judikatur umfasste der festgestellte Pflegebedarf des Bf im Verfahrenszeitraum durchwegs Leistungen, die von der Gattin im Rahmen ihrer ehelichen Beistandspflicht unentgeltlich zu erbringen waren. Bei einem gemeinsamen Wohnsitz der Eheleute wären dafür keine Fahrtkosten angefallen.

Nach einer gemeinsamen Wohnadresse in der vorehelichen Zeit, leben der Bf und seine Gattin seit Sommer 1996 an getrennten Wohnsitzen.

Nachdem zunächst die Gattin zwei Monate vor der Eheschließung nach X-Ort umzog, dokumentiert der Wechsel des Bf in eine neue Kleinwohnung in Graz (34 m² Nfl) im Okt 1996 den Entschluss zur Beibehaltung getrennter Wohnsitze, trotz der zeitgleich erfolgten Eheschließung.

Der Eintritt jener Gesundheitsbeeinträchtigung, die der bescheinigten Behinderung des Bf zugrunde liegt, änderte an der getrennten Wohnsitzführung der Eheleute nichts.

Der Bf führte im finanzgerichtlichen Verfahren aus, die getrennte Wohnsitznahme „nach kurzer *Ehedauer*“ diene der Sicherstellung einer funktionierenden Ehe.

Mit Blick auf die Verpflichtung von Eheleuten zum gemeinsamen Wohnen nach § 90 ABGB kommt darin ein freiwilliger, vom Eintritt der Behinderung unbeeinflusster Entschluss der Ehepartner zur getrennten Haushaltsführung zum Ausdruck, der für beide Seiten eine Anerkennung von daraus resultierenden Folgekosten als außergewöhnliche Belastungen mangels Zwangsläufigkeit ausschließt.

Nichts anderes gilt für an die Stieftochter bezahlte Fahrtkosten, deren Betreuungsleistungen gegenüber dem Bf tatsächlich Maßnahmen zur Entlastung der Mutter von deren ehelichen Beistandspflichten darstellen.

Einer rechtlichen oder sittlichen Verpflichtung zur Erbringung von Pflegeleistungen an den Bf unterlag die Stieftochter unter den festgestellten Umständen nicht.

Da es bei einem gemeinsamen Wohnsitz des Bf und seiner Ehefrau keine Notwendigkeit für Fahrten der Stieftochter zur Betreuung des Bf gegeben hätte, liegt den geltend gemachten Fahrtkostenvergütungen an die Stieftochter auch keine tatsächliche oder sittliche Verpflichtung des Bf im Sinne des § 34 (3) EStG zugrunde.

Tatsächlich bestand unter den festgestellten Umständen im Verfahrenszeitraum eine rechtliche - und wohl auch sittliche - Verpflichtung der Eheleute zur gemeinsamen Haushaltsführung und unentgeltlichen gegenseitigen Beistandsleistung.

Der im ärztlichen Gutachten zur Nachuntersuchung im Pflegegeldverfahren vom März 2015 dargestellte Pflegebedarf des Bf von mtl. 92 Stunden entfällt zum weitaus überwiegenden Teil auf Unterstützung bei der täglichen Haushaltsführung und bei Alltagsbesorgungen. Ein über die unentgeltliche Beistandspflicht der Gattin hinausgehender Pflegebedarf ist daraus nicht abzuleiten. Für einen Pflegebedarf von mehr als 92 Stunden liegen keine belastbaren Nachweise vor.

In Berücksichtigung des im ärztlichen Gutachten der PVA vom März 2015 aufgegliederten Pflegebedarfs geht das BFG davon aus, dass die notwendige Betreuung/Pflege des Bf im Verfahrenszeitraum das Ausmaß der durch seine Gattin unentgeltlich zu erbringenden ehelichen Beistandsleistungen nicht überschritten hat.

Die geltend gemachten Fahrtkosten stellen daher mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung des Bf aus dem Titel seiner Behinderung dar.

Es bleibt dem Bf unbenommen, seine persönlichen Lebensverhältnisse – mit oder ohne Zustimmung der Gattin - abweichend von § 90 (1) ABGB nach eigenen Vorstellungen zu gestalten, doch geht es nicht an, daraus resultierende Kosten im Wege seiner steuerlichen Entlastung auf die Allgemeinheit zu übertragen.

Da der Abzug eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung ein kumulatives Vorliegen der in § 34 (1) EStG normierten Merkmale der Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit voraussetzt, führt

bereits das Fehlen der Zwangsläufigkeit zum Verlust der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Fahrtkosten. In Hinblick darauf erübrigt sich ein Eingehen auf die Ausführungen des Bf betreffend die beiden weiteren Aspekte.

Ebenso erweisen sich die im Rechtsmittelverfahren eingewendeten verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf als unbegründet, da – wie in den BVE 2014 – 2016 zutreffend angemerkt - der Grund für die Ablehnung einer Berücksichtigung der geltend gemachten Fahrtkosten im Fehlen zwingend erforderlicher Merkmale für eine Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen, insbesondere im Fehlen einer Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 (3) EStG, liegt. Die Fahrtkosten der Gattin und der Stieftochter waren nach dem Verfahrensergebnis Folge der – freiwillig und unter Vernachlässigung der gegenteiligen zivilrechtlichen Verpflichtung - getrennten Wohnsitzführung der Eheleute, die ihrerseits nicht durch die Behinderung des Bf veranlasst war.

Das Fehlen einer Zwangsläufigkeit schließt den Abzug von Kosten der Behinderung für alle Abgabepflichtigen aus. Eine entgeltliche Betreuung durch familienfremde Personen würde beim festgestellten Sachverhalt an der fehlenden Zwangsläufigkeit daraus erwachsender Kosten nichts ändern.

Da die eingewendete Ungleichbehandlung nicht vorliegt, erweist sich der vom Bf erhobene Vorwurf einer Verfassungswidrigkeit der angefochtenen Bescheide als unbegründet.

2. Kosten der Heilbehandlung (Kz 439/ Kz 476):

Nach § 4 der VO zu §§ 34/35 EStG sind, bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen, u.a. Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß als Kosten einer Behinderung zu berücksichtigen. Zu den Kosten der Heilbehandlung gehören nach Lehre und Rechtsprechung ua. Medikamente.

Soweit Kosten für Medikamente im Zusammenhang mit der gemäß § 35 (2) EStG amtlich bescheinigten Behinderung des Bf stehen, hat der Abzug ohne Kürzung des Freibetrages nach § 35 (3) EStG und des bezogenen Pflegegeldes zu erfolgen. Der Erfassung derartiger Kosten dient die Kennzahl/Kz 476 im ESt-Erklärungsformular.

Tatsächliche Kosten der bescheinigten Behinderung, die nicht dem Bereich der §§ 2 – 4 der VO zu §§ 34/35 EStG zuzuordnen sind, werden in der Kz 439 erfasst. In diesem Fall sind zufolge § 35 (1) bzw. (5) iVm § 34 (6) EStG erhaltene pflegebedingte Geldleistungen in Abzug zu bringen.

Kosten für Medikamente im Zusammenhang mit anderen Krankheiten unterliegen als Krankheitskosten ohne Bezug zur Behinderung dem Abzug des Selbstbehalts nach § 34 (4) EStG und werden unter der Kz 730 erfasst.

Der Bf blieb im ANV-Verfahren 2014 bezüglich der Kz 476 die Vorlage der zugehörigen Belege trotz zweimaliger Aufforderung des FA schuldig. Letztlich anerkannte das FA auf Basis einer „Glaubhaftmachung“ die geltend gemachten Kosten für Medikamente im Betrag von 496,90 € zur Gänze.

Auch die Ermittlungsmaßnahmen in den ANV-Verfahren 2015 – 2017 brachte keine weitergehende Klärung. Dennoch wurde der Abzug der geltend gemachten Kosten vom FA auch in den Jahren 2015/2016 bzw. im Erstbescheid 2017 anerkannt.

Damit blieb allerdings unberücksichtigt, dass § 4 der VO zu §§ 34/35 EStG keinen Pauschal-/Freibetrag nach § 2 oder § 3 dieser Verordnung, sondern die Berücksichtigung tatsächlicher Kosten der Behinderung „*im nachgewiesenen Ausmaß*“ vorsieht.

Hintergrund und Zweck der Normierung gesetzlicher Pauschal- bzw. Freibeträge ist der Entfall einer Nachweisführung im Einzelfall.

Wie ausgeführt, kommen bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen jenseits rechtsverbindlich normierter Pauschalabzüge auch im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen die für die Abgabenerhebung allgemein maßgeblichen Verfahrensbestimmungen der BAO zum Tragen. Letzteres betrifft auch den Bereich des § 4 der VO zu §§ 34/35 EStG.

Zweck einer Beleganforderung im Abgabenverfahren ist es, der Abgabenbehörde eine Überprüfung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten zu ermöglichen (§ 115 BAO). Der Bf wurde vom FA sowohl im ANV-Verfahren 2014, als auch in den nachfolgenden ANV-Verfahren 2015 - 2017 u.a. bezüglich der geltend gemachten Medikamentenkosten zur Vorlage „*aller Belege in Kopie*“ aufgefordert (u.a. „*Rechnungen/ Zahlungsnachweis/e z.B. Apothekenjahresabrechnung*“, „*ärztliche Verordnungen*“).

Zusätzlich forderte das BFG im Ermittlungsverfahren zur ESt 2014 Nachweise für jenen Teilbetrag zur Kz 439 an, der die von der Gattin/Stieftochter verrechneten Fahrtkosten übersteigt.

In keinem dieser Verfahren kam der Bf den Aufforderungen hinreichend nach.

Tatsächlich legte er im ANV-Verfahren 2014 einen einzigen Apothekenbeleg vom 14. Febr 2014 samt Zahlungsnachweis und im Vorlageantrag 2017 zwei Visa-Abrechnungen ohne Beleganschluss vor. Im Übrigen beschränkte sich die „Nachweisführung“ in beiden Jahren auf eine Auflistung von Einkäufen bei der jeweiligen Hausapotheke und eine rechnerische Ermittlung von Kosten für einen Jahresverbrauch diverser Medikamente, jeweils ohne die zugehörigen Belege. In den ANV-Verfahren 2015 und 2016 reagierte der Bf auf die Beleganforderungen des FA gar nicht.

Ärztliche Verordnungen zu Medikamenten fehlen in allen Jahren vollständig.

Da die Abgabenbehörde zu den angeforderten Unterlagen wegen der ärztlichen Verschwiegenheitspflicht keinen Zugang hat, trifft den Bf nach § 115 (1) letzter Satz BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung des maßgeblichen Sachverhalts.

Es obliegt dem Bf, diese nur ihm zugänglichen Unterlagen der Behörde bzw. dem Gericht so zur Verfügung zu stellen, dass eine für die steuerliche Beurteilung erforderliche Überprüfung möglich ist (§ 138 (2) BAO).

Für das BFG ist nicht einsichtig, weshalb dem Bf der Nachweis ihm verordneter Medikamente und auch deren Bezahlung nicht möglich oder zumutbar sein sollte.

Der Bildungsstand des Bf, die von ihm zum Jahr 2014 erstellten Fahrtkostenabrechnungen für die Gattin und Stieftochter und seine Erfahrung aus abgabenbehördlichen Verfahren der Vorjahre lassen nicht daran zweifeln, dass ihm die Bedeutung von Belegnachweisen für die geltend gemachten Kosten bekannt und bewusst ist.

Wegen des Vorliegens weiterer Erkrankungen neben der für die Behinderung bescheinigten Herzerkrankung, kommt im Fall des Bf zudem der ärztlichen Verordnung besondere Bedeutung zu. Nur für verordnete Medikamente mit Bezug zur bescheinigten Behinderung kommt ein Ansatz ohne Abzug eines Selbstbehalts nach § 34 (4) EStG in Frage.

Den erforderlichen Nachweis können neben der Vorlage von Einzelverordnungen auch geeignete Sammelbestätigungen des Arztes/der Ärzte auf Basis der Patientenkartei liefern.

Das im finanzgerichtlichen Verfahren eingewendete Unvermögen einer Einzelbelegvorlage aufgrund der Erledigung des Einkaufs durch die Gattin/Stieftochter erscheint aufgrund alternativer Möglichkeiten der Beweisführung nicht überzeugend.

Angefallene Kosten für Medikamente können regelmäßig mittels Auflistung der Hausapotheke belegt werden (vgl. Hinweis im FA-Ergänzungsvorhalt vom 21.Febr.2023).

Einem Verblässen von Daten aus Thermopapier-Belegen kann durch das zeitgerechte Anfertigen dauerhafter Belegkopien begegnet werden. Da dem Bf die Problematik von Thermopapier bekannt ist, bestand für ihn aufgrund der alljährliche Einreichung der ANV-Erklärungen am letzten Tag der fünfjährigen Frist des § 41 (2) EStG konkrete Veranlassung und Verpflichtung, rechtzeitig Vorsorge gegen einen Verlust der Lesbarkeit zu treffen, um eine allfällige Überprüfung der geltend gemachten Kosten durch das FA im Rahmen des ANV-Verfahrens sicherzustellen.

Bereits im ANV-Verfahren 2014 stand dem Bf ab der ersten Beleganforderung im Februar 2020 ausreichend Zeit für eine Beschaffung geeigneter Beweismittel zur Verfügung.

Auch in den ANV-Verfahren für 2015 – 2017 ergingen an ihn wiederholt Aufforderungen zur bzw. Erinnerungen an die nötige Belegvorlage. Der Ergänzungsauftrag vom Febr 2023 bot zusätzliche Veranlassung, beim Wohnungswechsel besonderes Augenmerk auf die Unterlagen zu den anhängigen Rechtsmittelverfahren 2014 - 2017 zu legen.

Dessen ungeachtet blieb der Bf zum gesamten Verfahrenszeitraum Belegnachweise für den geltend gemachten Medikamentenaufwand nahezu vollständig schuldig.

Das anhaltende Missachten der wiederholten Aufforderungen zur Belegvorlage spricht aus Sicht des BFG für ein bewusstes Verletzen der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Nachweispflichten durch den Bf. Die unrichtigen Hinweise zur Pflegegeldüberprüfung in den Erklärungsbeilagen (Bescheid, Jahr), die Vorlage von Dokumentfragmenten und die fehlende bzw. falsche Angabe zum Kennzeichen ehemaliger Kfz im finanzgerichtlichen Verfahren sowie

der im Vorlageantrag zur ESt 2017 angeführten Platzmangel im Kuvert unterstreichen diesen Eindruck.

Da nach dem Verfahrensergebnis von einer Unzumutbarkeit der Nachweisführung keine Rede sein kann, lagen nach § 138 (1) BAO die Voraussetzungen für eine Glaubhaftmachung nicht vor.

Der Schutz der Privatsphäre steht den abgabenbehördlichen Ermittlungen nicht entgegen, solange die Unterlagen „für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind“ (§ 138 (2) BAO) und die Verhältnismäßigkeit gewahrt bleibt.

Das BFG vermag nicht zu erkennen, dass diese Grenzen bei Vorlage der angeforderten Unterlagen verletzt würden.

Datenschutzrechtlichen Bedenken des Bf ist entgegenzuhalten, dass das Grundrecht auf Datenschutz einer Verwendung/ Verarbeitung personenbezogener Daten durch die Abgabenbehörde/das BFG nach den Bestimmungen der Datenschutzgrundverordnung bzw. des Datenschutzgesetzes im Rahmen der Erfüllung der diesen Einrichtungen gesetzlich übertragenen Aufgaben nicht entgegensteht (Art. 6 DSGVO; § 4 DSG).

Zugleich unterliegen sowohl das FA als auch das BFG der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO).

Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass dem gegenständlichen Verfahren keine Pflichtveranlagung, sondern eine Antragsveranlagung nach § 41 (2) EStG zugrunde liegt, wobei aus den Beschwerdeausführungen zum Jahr 2014 hervorgeht, dass dem Bf die Möglichkeit einer Zurücknahme seines Veranlagungsantrages bekannt ist.

Da der Bf seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkam, zugleich aber aufgrund seiner bescheinigten Behinderung wegen koronarer Herzerkrankung der Bezug entsprechender Medikamente nicht in Frage zu stellen ist, berücksichtigt das BFG mangels weitergehender Ermittlungsmöglichkeiten im Wege einer Schätzung nach § 184 BAO zur Abgeltung der in den Jahren 2014 - 2017 unter der Kz 476 absetzbaren tatsächlichen Kosten der bescheinigten Behinderung des Bf jährlich einen Betrag von 285,- €.

Diesem Betrag liegt einerseits das unter Punkt I/11. festgestellte Ergebnis des Abgleichs zwischen der Hochrechnung des Bf für 2014 und dem ärztlichen Befund aus der Pflegegeldverfahren vom März 2015 zugrunde. Andererseits wird berücksichtigt, dass Feststellungen über die vom Bf im Jahr 2014 aufgrund der bescheinigten Herzerkrankung tatsächlich ärztlich verordneten Medikamente sowie die ihm daraus erwachsenen Kosten aus Gründen, die er zu verantworten hat, nicht möglich waren. Zum Tragen kommt auch, dass aus demselben Grund beim Aufwand des Bf für Medikamente auf Überprüfungsergebnisse aus Veranlagungen anderer Jahre nicht zurückgegriffen werden konnte. Dies betrifft auch die im Vorlageantrag 2017 angeschlossenen Unterlagen, die mangels Bezeichnung der in der Auflistung erfassten Medikamente nicht geeignet sind, den Abzug darüberhinausgehender Kosten zu rechtfertigen.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung gehen Unsicherheiten einer Schätzung zu Lasten desjenigen, der zur Schätzung Anlass gibt (VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005 uva.).

Dem Selbstbehalt nach § 34 (4) EStG unterliegende Kosten aufgrund des Bezuges von Medikamenten, die nicht durch die Herzerkrankung des Bf verursacht wurden, wirken sich beim Bf als außergewöhnliche Belastung erst bei Überschreiten von 10% seines (adaptierten) Jahreseinkommens - und damit bei einem Aufwand von deutlich über den zu den Jahren 2014 - 2017 jeweils insgesamt beantragten Medikamentenkosten - aus.

Hinsichtlich des im Jahr 2014 zur Kz 439 ungeklärt gebliebenen Teilbetrages von 568,68 € geht das BFG, wie festgestellt, davon aus, dass dieser Betrag zur Abgeltung weiterer – zudem nicht belegter - Fahrtkosten der Gattin bzw. der Stieftochter des Bf zum Ansatz kam.

Insofern kommt die zu den übrigen Fahrtkosten dargestellte Rechtslage ebenfalls zum Tragen. Ein Abzug als außergewöhnliche Belastung kommt nicht in Betracht.

Aufgrund der gleichlautenden Erläuterungen des Bf in den ANV-Erklärungen und der nahezu gleichen Betragsangaben in der Kz 439, hat das BFG keine Bedenken, insofern für die Jahre 2015 - 2017 von gleichgelagerten Sachverhalten und Rechtsfolgen auszugehen.

Zusammengefasst bleiben die zur Kz 439 geltend gemachten Kosten insgesamt außer Ansatz.

Zur Kz 476 werden jährlich Kosten von 285,- € berücksichtigt.

Zudem steht dem Bf 2014 – 2017 je ein Freibetrag nach § 35 (3) EStG im Betrag von 435,- € zu.

3. Freibetrag für Behinderten-Kfz:

Nach § 3 (1) der VO zu §§ 34/35 EStG 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,- € monatlich zu berücksichtigen.

Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 (StVO) 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.

Alternativ sind bei behinderten Personen mit einer bescheinigten dauernden Gehbehinderung von zumindest 50%, die über kein eigenes Kfz verfügen, ihnen erwachsende Kosten für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153,- € zu berücksichtigen (§ 3 (2) VO zu §§ 34/35 EStG).

Der Abzug eines Freibetrages nach § 3 (1) der VO zu §§ 34/35 EStG setzt somit neben einem verbindlich normierten Urkundennachweis (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197) auch voraus, dass der Bf über ein eigenes Kfz verfügt, dessen behinderungsbedingte Mehrkosten durch den Freibetrag abgegolten werden sollen.

Nach § 29b Abs 1 StVO in der ab 2014 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 39/2013 ist Inhabern eines Behindertenpasses nach dem Bundesbehindertengesetz, BGBl. Nr. 283/1990, die über die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ verfügen, *„als Nachweis über die Berechtigungen nach Abs. 2 bis 4 auf Antrag vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein Ausweis auszufolgen.“*

Zum Unterschied von der bis Ende 2013 geltenden Rechtslage, dient ein Parkausweis nach § 29b StVO ab 2014 nicht mehr dem Nachweis der seine Ausstellung begründenden Körperbehinderung, sondern belegt die Befugnis zum Halten bzw. Parken eines Kraftfahrzeuges, das der Ausweisinhaber lenkt oder in dem er als Mitfahrer befördert wird, im Bereich der durch Abs. 2 - 4 der Bestimmung festgelegten Park- bzw. Halteverbote.

Ab 2014 entfällt zudem der Stempелеintrag für Parkausweise nach § 29b StVO im Behindertenpass.

Im Gegensatz zu Behindertenpässen verlieren Parkausweise, die vor dem 1. Jänner 2001 ausgestellt wurden und der Verordnung des Bundesministers für Verkehr vom 16. Nov 1976, BGBl. Nr. 655/1976 idF BGBl. Nr. 80/1990 (nachfolgend Behinderten-ParkausweisV) entsprechen, ihre Gültigkeit mit 31. Dez. 2015 (§ 29b Abs. 6 StVO idF BGBl. I Nr. 39/2013). Ab 1. Jänner 2016 bedarf es daher eines auf Basis der neuen Rechtslage ausgestellten Parkausweises.

Der ab 2014 bestehende Rechtsanspruch auf einen Parkausweis nach § 29b StVO ist nicht gleichzusetzen mit einer „automatischen“ Versorgung aller bisherigen Inhaber von Parkausweisen mit neuen Ausweisen. Tatsächlich ist für eine „Umstellung“ von Parkausweisen *„von Amts wegen“* keine Rechtsgrundlage ersichtlich.

Die Übergangsbestimmung des § 29b Abs. 6 StVO idF BGBl. I Nr. 39/2013 weist deutlich darauf hin, dass nach dem Willen des Gesetzgebers – wohl mit Blick auf den geänderten Regelungsinhalt des § 29b StVO - eine Weitergeltung von Parkausweisen aus der Zeit vor 2001 nur noch bis Ende 2015 zulässig sein soll. In Hinblick darauf erschiene eine allgemeine amtswegige Umstellung von Parkausweisen aus der Zeit vor 2001 unverständlich und im Widerspruch mit den für die Verwaltung geltenden Grundsätzen der Sparsamkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit, zumal solche Parkausweise bis Ende 2015 gültig sind, sofern sie den bei ihrer Ausstellung geltenden Bestimmungen entsprechen.

Spätestens ab dem Jahr 2016 setzt der Besitz eines Parkausweises nach § 29b StVO voraus, dass nach einem Antrag beim/vom BSB ein entsprechender Ausweis ausgestellt wurde. Dies gilt auch für in den Jahren 2014/2015 neu ausgestellte Parkausweise. Grundlage kann in allen Fällen auch ein Behindertenpass mit entsprechender Zusatzeintragung aus der Zeit vor 2014 sein (§ 5 Abs. 3 Z 2 VO BGBl. II Nr. 495/2013 bzw. § 2 Abs. 3 VO BGBl. II Nr. 263/2016).

§ 2 der zu § 29b (4) StVO ergangenen Behinderten-ParkausweisV, BGBl. II Nr. 80/1990 ordnet für Parkausweise bis 31.12.2013 an, dass das kraftfahrrechtliche Kennzeichen an der

Vorderseite des Ausweises hinsichtlich Größe und Stärke der Buchstaben und Ziffern besonders hervorzuheben ist.

Die Erfassung eines Kfz-Kennzeichens in einem nach der ab 2014 geltenden Rechtslage ausgestellten Parkausweis entfällt, da dem Ausweisinhaber die durch solche Parkausweise bescheinigte Befugnis ohne Bezug zu einem bestimmten Fahrzeug vermittelt wird (Anlage B Behinderten-Pass- und -AusweisV, BGBl. II Nr. 495/2013).

Ein ab 2014 vom BSB ausgefolgter Parkausweis nach § 29b StVO belegt eine im zugehörigen Behindertenpass eingetragene Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aufgrund einer entsprechenden Behinderung. Damit stellt der Parkausweis weiterhin einen Nachweis für eine Körperbehinderung iSd § 3 (1) VO zu §§ 34/35 EStG dar.

Der Besitz eines eigenen Kraftfahrzeuges wird dadurch jedoch nicht mehr dokumentiert.

Die im abgabenbehördlichen JVP-Datensystem zur Behinderung des Bf erfassten Daten belegen ab 2015 eine Datenübermittlung des BSB nach § 35 (8) EStG mit der Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel“ und (erstmalig) auch einem Hinweis auf einen „Parkausweis nach § 29b StVO“.

Meldungen nach § 35 (8) EStG liefern einen für die Abgabenbehörde verbindlichen Nachweis nur für die Tatsache und den Grad der Behinderung, nicht aber für Zusatzeintragungen oder Mitteilungen anderer Art liefern (§ 35 (2) EStG). Für den Freibetrag nach § 3 (1) VO zu §§ 34/35 EStG kommt es darauf an, ob der Bf im Verfahrenszeitraum tatsächlich über einen gültigen Parkausweis nach § 29b StVO verfügte.

Wie festgestellt, enthalten die dem BFG im anhängigen Verfahren vorliegenden Kopien eines für den Bf ausgestellten Parkausweises nach § 29b StVO vom 21.6.1999 keine Eintragung eines Kfz-Kennzeichens. Damit entspricht das Dokument nicht der zur Zeit seiner Ausstellung maßgeblichen Behinderten-ParkausweisV.

Der vom Bf vorgelegte Parkausweis - dessen Zusatzeintragung in den Behindertenpass bis 2014 weder durch einen Stempелеintrag, noch durch Meldungen des BSB nach § 35 (8) EStG dokumentiert ist - verlor seine Beweiskraft somit nicht erst am 31. Dez 2015, sondern stellte von vorne herein kein Beweismittel nach § 3 (1) VO zu §§ 34/35 EStG dar.

Auch die Übergangsbestimmung des § 29b Abs 6 StVO idF BGBl. I Nr. 39/2013 kommt bei diesem Parkausweis nicht zum Tragen.

Mit der Vorlage der Vorderseite seines Parkausweises vom Juni 1999 blieb der Bf den Nachweis schuldig, dass er im Verfahrenszeitraum Inhaber eines gültigen Parkausweises nach § 29b StVO war. Einen weiteren Parkausweis legte er weder dem FA noch dem BFG vor.

In der Stellungnahme an das BFG vom 29. März 2023 verwies der Bf auf eine „Umstellung“ seines „Behindertenausweises nach § 29b StVO“ „von Amts wegen“.

Da eine amtswegige Umstellung von Parkausweisen im Verfahrenszeitraum rechtlich nicht vorgesehen bzw. ab Sept 2016 explizit ausgeschlossen war, geht das BFG gemäß

§ 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass sich die Aussage des Bf auf seinen ab 2014 bestehenden Rechtsanspruch auf Ausstellung eines Parkausweises nach § 29b StVO aufgrund der seit 1998 in seinem Behindertenpass als Zusatzeintragung vermerkten „Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung“ bezog.

Nachdem beim Bf die gesetzlich normierten Voraussetzungen für das Ausstellen eines Parkausweises tatsächlich vorlagen, folgt das BFG den Meldungen des BSB nach § 35 (8) EStG und sieht es als erwiesen an, dass der Bf ab 2015 über einen gültigen Parkausweis nach § 29b StVO verfügte. Der Umstand, dass dieser Parkausweis in den BSB-Meldungen bis 2014 nicht enthalten war, unterstreicht, dass der gemeldete Parkausweis erst im Jahr 2015 – und somit auf Basis der neuen Rechtslage unter Anwendung der Übergangsbestimmung des § 29b Abs.6 StVO idF BGBl. I Nr. 39/2013 – ausgefolgt wurde.

Wenn auch der Besitz eines Parkausweises nach § 29b StVO ab 2014 kein eigenes Kraftfahrzeug der behinderten Person mehr erfordert, so ändert dies nichts daran, dass der Freibetrag für ein Behinderten-Kfz nach § 3 (1) VO zu §§ 34/35 EStG ein eigenes Kraftfahrzeug voraussetzt. Dient dieser Freibetrag doch der Abgeltung daraus erwachsener Mehrkosten.

Da nach dem Verfahrensergebnis im Jahr 2017 ganzjährig ein Kraftfahrzeug für den Bf zugelassen war, waren auch insofern die Voraussetzungen zur Gewährung eines Freibetrages nach § 3 (1) VO zu §§ 34/35 EStG erfüllt.

4. Kosten für Diätverpflegung:

Nach § 2 (1) der VO zu §§ 34/35 EStG sind auf Antrag als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten, je nach Art der Behinderung bestimmte Pauschalbeträge zu berücksichtigen, wobei bei einem Zusammentreffen mehrerer Krankheiten der höhere Betrag zum Ansatz kommt.

Ab der Veranlagung 2011 beträgt der Monatsbetrag bei Zuckerkrankheit 70,- € bzw. bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42,- €.

So wie die übrigen Abzugsmöglichkeiten nach der VO zu §§ 34/35 EStG, setzt auch der Ansatz einer Diätverpflegung nach § 2 (1) einen Zusammenhang mit einer behördlich bescheinigten Behinderung voraus. Im Unterschied zu § 3 enthält § 2 der VO zu §§ 34/35 EStG jedoch keine verbindliche Beweisregel für das Abgabefestsetzungsverfahren.

Wie gezeigt wurde, kommt dem Behindertenpass des Bf aus dem Jahr 1998 im abgabenbehördlichen Verfahren nur hinsichtlich der Höhe des Behinderungsgrades verbindliche Wirkung zu (§ 35 (2) EStG, § 124b Z 111 EStG). Hinsichtlich der Zusatzeintragungen gelten die allgemeinen Beweisregeln der BAO.

Eine Diabeteserkrankung liegt der dem Bf im Behindertenpass des BSA Stmk vom Nov 1998 bescheinigten Behinderung nicht zugrunde und ist darin auch nicht im Rahmen einer Zusatzeintragung vermerkt. Doch bedingt dessen Behinderung wegen koronarer

Herzerkrankung lt. der im UFS-Verfahren zur ESt 2003 nachgereichten Bestätigung des BSA Stmk vom 24.Sept 2009 eine „Diät wegen innerer Erkrankung“.

Der Abgabenbehörde wurden vom BSB ab 2013 gemäß § 35 (8) EStG Zusatzeintragungen in den Behindertenpass des Bf gemeldet, die sowohl eine Magendiät/Diät wegen innerer Erkrankung als auch eine Zuckerdiät erforderlich machen.

Das BFG geht davon aus, dass die entsprechenden Zusatzeintragungen auf Antrag des Bf im Gefolge des UFS-Verfahrens zur ESt 2003 erfolgt sind.

Wenn diesen Zusatzeintragungen auch keine verbindliche Wirkung im Sinne einer abgabenrechtlichen Beweisregel zukommt, so ist doch zu berücksichtigen, dass ihnen per definitionem aufgrund ihrer Normierung in der Behinderten- (Pass- und) -AusweisV ein Zusammenhang mit der bescheinigten Behinderung des Bf zugrunde liegt. Die nachträgliche Bestätigung des BSA Stmk vom 24.9.2009 unterstreicht dies für die Diät wegen innerer Erkrankung.

Wie bereits der UFS im Jahr 2012, hat auch das BFG im anhängigen Verfahren aufgrund der Herzerkrankung des Bf, die seiner 80% Behinderung zugrunde liegt, keine Zweifel am Inhalt dieser Bestätigung (§ 167 Abs 2 BAO). Ist doch allgemein bekannt, dass sich die Ernährung auf das Risiko koronarer Erkrankungen signifikant auswirkt (Stichwort: „zu süß, zu fett, zu salzig“).

Im Gegensatz zur Diät für innere Erkrankungen ist die Diabeteserkrankung des Bf erstmals im ärztlichen Gutachten zur Pflegegeldüberprüfung der PVA vom März 2015 dokumentiert. Bei der Begutachtung wurde das Diabetesmedikament Medikament-4 als Teil der bestehenden Medikation des Bf festgestellt.

Die medizinische Notwendigkeit einer optimalen Diabetestherapie zur Minimierung des Risikos eines weiteren Fortschreitens der bescheinigten Herzerkrankung des Bf bedarf als Allgemeinwissen keines weiteren Beweises (§ 167 Abs. 1 BAO).

In Hinblick darauf sieht das BFG keine Veranlassung, die vom BSB ab 2013 gemäß § 35 (8) EStG gemeldete Zusatzeintragung einer Diabeteserkrankung bzw. Zuckerdiät in Frage zu stellen, sondern geht davon aus, dass die Diabeteserkrankung des Bf in allen Verfahrensjahren vorlag und eine Zuckerdiät erforderlich machte.

Die Berücksichtigung eines Pauschalbetrages für Zuckerdiät nach § 2 der VO zu §§ 34/35 EStG im ESt-Bescheid 2017 erfolgte somit rechtskonform.

Abschließend ist zum Antrag des Bf auf Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung im Vorlageantrag 2017 anzumerken, dass im Abgabenverfahren durch die Einbringung einer Bescheidbeschwerde die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheides nicht gehemmt und insbesondere die Einhebung und zwangsweise Einbringung einer Abgabe nicht aufgehalten wird (§ 254 BAO). Da dies zufolge § 2a BAO auch für das finanzgerichtliche Verfahren gilt, kommt die Zuerkennung einer aufschiebenden Wirkung im BFG-Verfahren nicht in Betracht. Aufgrund der Beendigung des finanzgerichtlichen Verfahrens mit dem gegenständlichen Erkenntnis, besteht dazu im Übrigen auch keine Veranlassung.

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.

Im anhängigen Verfahren lagen die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung den genannten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten VwGH-Judikatur.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 10. Dezember 2023