

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. September 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12. September 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und sind Bestandteil des Spruches.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Erklärungen 2020 und 2021

Die Beschwerdeführerin gab eine Erklärung L1 zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2020 ab und machte darin folgende Ausgaben geltend:

- Summe aller Versicherungsprämien und -beiträge als Sonderausgaben in der Höhe von 178,80 Euro;
- Gewerkschaftsbeiträge (Kennzahl 717) in der Höhe von 208,44 Euro;
- Fachliteratur (Kennzahl 720) in der Höhe von 286,43 Euro;
- Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten (Kennzahl 722) in der Höhe von 390,00 Euro.

Im angeschlossenen Formular Beilage L1ab für 2020 gab die Beschwerdeführerin machte die folgende Ausgaben geltend:

- außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (Kennzahl 730) in der Höhe von 2.274,80 Euro;
- sonstige außergewöhnliche Belastungen, die nicht unter 2.1 bis 2.3 fallen (Kennzahl 735) in der Höhe von 34,99 Euro;
- Freibetrag für Behinderung
- außergewöhnliche Belastung ab Behinderungsgrad von 25 % oder bei Pflegegeldbezug (Kennzahl 476) in der Höhe von 204,00 Euro.

Die Beschwerdeführerin gab eine Erklärung L1 zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2021 ab und machte darin folgende Ausgaben geltend:

- Gewerkschaftsbeiträge (Kennzahl 717) in der Höhe von 214,68 Euro;
- Sonstige Werbungskosten (Kennzahl 724) in der Höhe von 62,64 Euro.

Im angeschlossenen Formular Beilage L1ab für 2021 gab die Beschwerdeführerin machte die folgende Ausgaben geltend:

- außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (Kennzahl 730) in der Höhe von 3.320,01 Euro;
- Freibetrag für Behinderung;
- pauschaler Freibetrag für das auf die behinderte Person zugelassene Kraftfahrzeug, wegen Mobilitätseinschränkung.

2. Einkommensteuerbescheide 2020 und 2021

Mit Bescheid vom 12.9.2023 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2020 mit einem Betrag von 11.280,76 Euro fest. Dabei wurden Werbungskosten von 676,43 Euro, also die gesamten geltend gemachten Werbungskosten berücksichtigt. Ebenso wurden die Gewerkschaftsbeiträge in der beantragten Höhe von 208,44 Euro berücksichtigt.

Die außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden im Bescheid mit 2.518,79 Euro angesetzt. Da dieser Betrag geringer als der Selbstbehalt war, ergab sich keine steuerliche Auswirkung. Auch die als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt beantragten 204,00 wurden als außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt erfasst. Die beiden beantragten Freibeträge iZm Behinderung fanden keine Berücksichtigung.

Eine Berücksichtigung der als Sonderausgaben geltend gemachten Versicherungsprämien und -beiträge (178,80 Euro) erfolgte nicht.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Da dem Finanzamt seitens des Sozialministeriumservice, betreffend Ihre beantragte Erwerbsminderung und Freibetrag für Gehbehinderung, keine entsprechenden Daten übermittelt wurden konnten diese nicht berücksichtigt werden.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt.

Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 6.142,39 Euro. Wir berücksichtigen 60 Euro als Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und -Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen.

Der Grund: Die Topf-Sonderausgaben können wir nur zu einem Viertel anrechnen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter bis maximal 60 Euro (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).“

Mit Bescheid vom 12.9.2023 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2021 mit einem Betrag von 9.074,04 Euro fest. Dabei wurden Werbungskosten von 204,00 (Homeoffice-Pauschale) neben einem Pauschbetrag für Werbungskosten von 132,00 Euro berücksichtigt. Ebenso berücksichtigt wurden die Gewerkschaftsbeiträge in der beantragten Höhe von 214,68 Euro.

Die außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden im Bescheid mit 3.320,02 Euro angesetzt. Da dieser Betrag geringer als der Selbstbehalt war, ergab sich keine steuerliche Auswirkung. Die beiden beantragten Freibeträge iZm Behinderung fanden keine Berücksichtigung.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Da dem Finanzamt seitens des Sozialministeriumservice, betreffend Ihre beantragte Erwerbsminderung und Freibetrag für Gehbehinderung, keine entsprechenden Daten übermittelt wurden konnten diese nicht berücksichtigt werden.

Die von Ihnen beantragten Werbungskosten von 62,64 Euro sind niedriger als der Pauschbetrag von 132 Euro. Wir haben daher den höheren Betrag berücksichtigt.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt.

Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 5.451,99 Euro“.

3. Beschwerde 20.9.2022

Mit Schreiben vom 20.9.2022 bekämpfte die Beschwerdeführerin die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2020 und 2021 beide vom 12.9.2022.

Mit der Beschwerde übermittelte die Beschwerdeführerin ein Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen (BASB Landesstelle Wien) vom 3.4. bzw 4.4.2017, aus dem ein Grad der Behinderung von 40% ersichtlich ist.

4. Beschwerdevereentscheidungen vom 11.11.2022

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 11.11.2022 änderte die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 vom 12.9.2022 ab und berücksichtigte nunmehr den Freibetrag wegen eigener Behinderung mit einem Betrag von 164,00 Euro sowie nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in der beantragten Höhe von 204,00 Euro.

Im der Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Da dem Finanzamt seitens des Sozialministeriumservice, betreffend Ihre beantragte Erwerbsminderung und Freibetrag für Gehbehinderung, keine entsprechenden Daten übermittelt wurden konnten diese nicht berücksichtigt werden.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 6.142,39 Euro.

Wir berücksichtigen 60 Euro als Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und - Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen.

Der Grund: Die Topf-Sonderausgaben können wir nur zu einem Viertel anrechnen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter bis maximal 60 Euro (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988)“.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 11.11.2022 änderte die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2021 vom 12.9.2022 ab und berücksichtigte nunmehr den Freibetrag wegen eigener Behinderung mit 164,00 Euro.

Im der Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 5.432,31 Euro.

Die von Ihnen beantragten Werbungskosten von 62,64 Euro sind niedriger als der Pauschbetrag von 132 Euro. Wir haben daher den höheren Betrag berücksichtigt.“

5. Vorlageantrag 28.11.2022

Mit Schreiben vom 28.11.2022 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage ihrer Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Die Beschwerdeführerin machte geltend:

„In der o.a. Beschwerdeentscheidung wurden lediglich die Freibeträge als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Ich beantrage hiermit explizit die Berücksichtigung meiner tatsächlichen Krankheitskosten für die beiden Kalenderjahre.

Ich lege Ihnen nochmals eine Kopie mit der behördlichen Zuerkennung meiner Behinderung bei.

Krankheitskosten 2020: € 2.769,78

Krankheitskosten 2021: € 5.410,91“

Das Schreiben enthielt eine tabellarische Aufstellung der geltend gemachten Ausgaben und angeschlossen waren das Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen (BASB Landesstelle Wien) vom 3.4. bzw 4.4.2017 sowie eine Vielzahl von Belegen.

6. Vorhalt 5.9.2023

Mit Schreiben vom 5.9.2023 richtete die belangte Behörde folgendes Ergänzungsersuchen an die Beschwerdeführerin:

„Ihrem Antrag auf Entscheidung der Beschwerden 2020 und 2021 haben Sie Aufstellungen über die beantragten Krankheitskosten vorgelegt, die von den beantragten Kosten in der Beschwerde abweichen. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

Zu den nunmehr beantragten Kosten beantworten Sie bitte noch folgende Fragen und legen Sie Nachweise vor:

- Heilmassagen 2020 und 2021, Einzelheilgymnastik 2021 und Fußpflege 2021:

Legen Sie dazu bitte die ärztlichen Verordnungen und einen Nachweis über die Ersätze der Krankenkasse vor-

- Arzthonorar 2020:

Legen Sie dazu bitte einen Nachweis über die Ersätze der Krankenkasse bzw. Ablehnung der Krankenkasse vor

- Taxi/Dienst:

Geben Sie bitte bekannt, welche Fahrten hier beantragt wurden (Stecke von - bis) und begründen Sie dies“

Als Antwort übermittelte die Beschwerdeführerin mit einem Schreiben einlangend bei der belangten Behörde am 3.10.2023 das Schreiben der belangten Behörde vom 5.9.2023 sowie

die bereits mit dem Vorlageantrag übermittelten Belege und einige Verordnungen. Nähere Erläuterungen wurden von der Beschwerdeführerin nicht übermittelt.

7. Vorlagebericht 18.10.2023

Im Vorlagebericht vom 18.10.2023 führte die belangte Behörde aus:

„Sachverhalt:

*Die Beschwerdeführerin ist seit 1.09.2019 Pensionsbezieherin. In den streitgegenständlichen Zeiträumen bezog sie daneben nichtselbständige Einkünfte von ***1***.*

Eine Behinderung in Höhe von 40% wurde 2017 festgestellt. Eine Einschränkung der Mobilität liegt gemäß dieser Feststellung nicht vor.

Die Beschwerdeführerin beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung in beiden strittigen Jahren Pauschalbeträge für Behinderung in Höhe von 40%, sowie den Freibetrag für das auf die behinderte Person zugelassene Kfz.

Für das Jahr 2020 beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung von außergewöhnlicher Belastung ohne Selbstbehalt (Hilfsmittel) iHv € 240,- sowie außergewöhnlicher Belastung (agB) mit Selbstbehalt iHv gesamt € 2.309,79, davon agB für Krankheitskosten iHv € 2.274,80.

Für das Jahr 2021 beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung von agB mit Selbstbehalt iHv € 3.320,01, einzig aus Krankheitskosten.

Im Rahmen des Vorlageantrages erweiterte die Beschwerdeführerin ihr Begehren und beantragte die Berücksichtigung von Krankheitskosten von € 2.965,78 (2020) bzw. € 5.778,91 (2021).

Beweismittel:

Die nichtselbständigen Einkünfte sind aus den Lohnzettelauszügen bei den Bescheiden ersichtlich.

Der Grad der Behinderung ergibt sich aus dem Gutachten, welches der Beschwerde (Dok.Nr. 3) beigelegt wurde.

Die beantragten Beträge für außergewöhnliche Belastung sind aus den Einkommensteuererklärungen (Dok.Nr. 7 und Dok.Nr. 8) bzw. der Erweiterung durch den Vorlageantrag (Dok.Nr. 6) ersichtlich.

Im Erstbescheid wurden die Pauschalbeträge für Behinderung nicht berücksichtigt, da seitens des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen keine Übermittlung iSd § 35 Abs. 8 EStG 1988 stattgefunden hat. Die beantragten agB ohne Selbstbehalt des Jahres 2020 wurden den agB mit Selbstbehalt zugerechnet.

Da mit der Beschwerde das Gutachten übermittelt wurde ist dem Begehren in der BVE teilweise stattgegeben worden und die agB, gemäß der ursprünglichen Anträge aufgeteilt, veranlagt worden. Einzig der Freibetrag für das Kfz iSd § 3 VO zu §§ 34 und § 35 EStG 1988 über außergewöhnliche Belastungen wurde nicht berücksichtigt. Da in beiden Jahren der Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 die beantragten agB überstieg, führten die agB für Krankheitskosten in beiden Jahren nicht zu einer Verminderung des Einkommens.

Im Vorlageantrag beantragte nun die Beschwerdeführerin höhere agB für Krankheitskosten und legte diesem eine Aufstellung sowie die Belege der darin enthaltenen Beträge vor.

Ein Teil dieser Kosten entfällt auf Heilmassagen (2020: € 900,- 2021: € 1.800,-), Taxifahrten (2020: € 196,- 2021: € 278,60,- + € 90,-), sowie, ausschließlich 2021, Einzelheilgymnastik (€ 360,-) und Fußpflege (€ 103,-).

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen insofern zwangsläufig erwachsen, als es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl D/K/M/Z, EStG 21. Lfg § 34 Rz 38/2 mWN).

In RV/7100180/2013 sah das Gericht mangels ärztlicher Verordnung Heilmassagen als nicht außergewöhnlich an. In RV/5101809/2014 wurden Kosten von Heilmassagen, welche als agB ohne Selbstbehalt beantragt waren, vom Gericht nicht anerkannt, weil mangels ärztlicher Verordnung kein Zusammenhang mit der Behinderung nachgewiesen war. In weiterer Folge wurden diese vom Gericht auch nicht als agB mit Selbstbehalt berücksichtigt.

Zum Nachweis der Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich, einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen werden (vgl. VwGH Ra 2020/13/0062 mWN).

Da zu den im Vorlageantrag angeführten Kosten für Fußpflege, Einzelheilgymnastik und Heilmassage zwar die entsprechenden Rechnungen vorlagen aber kein Nachweis einer ärztlichen Verordnung, wurde der Beschwerdeführerin mittels Ergänzungsansuchen vom 5.09.2023 aufgetragen, solche Nachweise vorzulegen.

Aus der Beantwortung sind Verordnungen zu 10 Heilmassagen und 10 Einzelheilgymnastik 2020 (vom 21.07.2020) sowie 10 Heilmassagen 2021 (vom 23.02.2021, scheint in den Unterlagen

doppelt auf) ersichtlich. Die Zwangsläufigkeit ergibt sich demnach bei den Heilmassagen jeweils für 10 Behandlungen à € 45,-, sohin € 450,- in jedem der beiden Jahre, die diesen Betrag übersteigenden Kosten sind zu kürzen. Für Fußpflege wurde keine Verordnung vorgelegt. Ein Kostenersatz für die Heilmassagen 2021 wurde von der ÖGK mit der Begründung abgelehnt, dass diese nicht verordnet waren. Die beantragten Kosten sind demnach um diese Beträge zu kürzen, es verbleiben im Jahr 2020 € 2.319,78 an zu berücksichtigenden Kosten, im Jahr 2021 € 3.597,91.

In den im Vorlageantrag angeführten Kosten sind auch Taxikosten enthalten. Im Jahr 2021 wurden vier Fahrten mit Taxi-Spital bezeichnet. Die belangte Behörde geht davon aus, dass diese Kosten für Fahrten zu Heilbehandlungen entstanden sind. Die restlichen Fahrten 2021 sowie alle Fahrten 2020 wurden als Taxi-Dienst bezeichnet. Da unklar ist, ob diese Fahrten zu ärztlichen Behandlungen stattfanden, wurde im Ergänzungsansuchen um Bekanntgabe der Strecken und Gründe der Fahrten ersucht. Da dies unbeantwortet blieb, können nach Ansicht der belangten Behörde nur die € 90,- welche für Spitalfahrten im Jahr 2021 ("Taxi - Spital") in der Aufstellung aufscheinen, berücksichtigt werden.

Inklusive der Fahrtkosten sind demnach 2020 € 2.319,78 und 2021 € 3.687,91 als Krankheitskosten zu berücksichtigen.

Der Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 EStG 1988 betrug 2020 € 6.098,23. Im Jahr 2020 würde dieser, selbst wenn man alle beantragten Kosten ungekürzt berücksichtigt, nicht überschritten. Wie oben dargelegt, sind aber nur € 2.319,78 der Krankheitskosten anzuerkennen.

Der Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 EStG 1988 betrug 2021 € 5.432,31. Da wie oben angeführt nur € 3.687,91 als Krankheitskosten anzuerkennen sind, wird dieser auch 2021 nicht überschritten.

Der Kfz-Freibetrag des § 3 VO zu §§ 34 und § 35 EStG 1988 über außergewöhnliche Belastungen steht nicht zu, da die in § 3 Abs. 1 der Verordnung geforderten Nachweise nicht erbracht wurden, vielmehr das vorgelegte Gutachten die Voraussetzungen dafür verneint.

Die belangte Behörde beantragt die Abänderung des Bescheides 2020 dergestalt, dass der Freibetrag wegen eigener Behinderung sowie die Kosten für agB ohne Selbstbehalt iHv € 204,-, weiters für agB/Krankheitskosten und sonstige agB als agB mit Selbstbehalt iHv gesamt € 2.354,77 berücksichtigt werden.

Die belangte Behörde beantragt die Abänderung des Bescheides 2021 dergestalt, dass der Freibetrag wegen eigener Behinderung sowie agB für Krankheitskosten mit Selbstbehalt iHv € 3.687,91 berücksichtigt werden.“

8. Beschluss 21.11.2023

Mit Beschluss vom 21.11.2023 (zugestellt am 24.11.2023) teilte das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin mit:

„

- I. *Die Beschwerdeführerin wird aufgefordert bis 15.12.2023 hinsichtlich der Ausgaben Hanusch Krankenhaus 113,58 Euro sowie Reha Klinik Wien Baumgarten 186,90 Euro mitzuteilen, um welche Heilbehandlungen es sich dabei handelte und dies durch entsprechende Unterlagen zu belegen.*
- II. *Die Beschwerdeführerin wird aufgefordert bis 15.12.2023 hinsichtlich aller geltend gemachten Taxikosten jeweils unter Angabe der Strecke mitzuteilen, welche konkreten Heilbehandlungen diese betroffen haben.“*

In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht aus:

„Zum Sachverhalt:

Strittig ist die Abzugsfähigkeit seitens der Beschwerdeführerin geltend gemachter Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen.

Der Gesamtbetrag der diesbezüglich geltend gemachten Ausgaben beträgt für das Jahr 2020: 2.769,78 Euro

Der Gesamtbetrag der diesbezüglich geltend gemachten Ausgaben beträgt für das Jahr 2021: 5.410,91 Euro

Daneben beantragte die Beschwerdeführerin Taxikosten, und zwar für das Jahr 2020 im Betrag von 196,00 Euro sowie für das Jahr 2021 im Betrag von 368,60 Euro (davon „Taxi-Spital“ in Höhe von 90,00 Euro).

Ebenso beantragt wurde ein Freibetrag für eigene Behinderung, der von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung auch für die Jahre 2020 und 2021 anerkannt wurde.

Bei der Beschwerdeführerin liegt ein Gesamtgrad der Behinderung von 40% vor, der aus folgenden Leiden resultiert:

- *Hüftgelenksarthrose beidseits mit einem Grad der Behinderung von 40% (Oberer Rahmensatz, da vor allem rechts zentrale Coxarthrose radiologisch dokumentiert und mäßig bis mittelgradig eingeschränkte Beweglichkeit rechts mehr als links.)*

- *Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule mit einem Grad der Behinderung von 20% (Oberer Rahmensatz, da rezidivierende Beschwerden bei geringem Wirbelgleiten L5 ohne Hinweis für radikulares Defizit. Osteoporose ist miterfasst.)*
- *Beginnende Kniegelenksarthrose rechts, Zustand nach Patellaversetzung mit einem Grad der Behinderung von 10% (Unterer Rahmensatz, da zwar keine relevante Funktionseinschränkung feststellbar, klinisch und radiologisch jedoch Zeichen einer Femoropatellararthrose.)*

Leiden 1 wird durch Leiden 2 und 3 nicht erhöht, da aufgrund des geringgradigen Ausmaßes von Leiden 2 und 3 keine maßgebliche negative Beeinflussung von Leiden 1 vorliegt.

Zur Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf den im Rahmen der Beschwerdevorlage von der belangten Behörde übermittelten Unterlagen (Bescheide, Rechtsmittel, Schriftverkehr zwischen den Streitparteien, von der Beschwerdeführerin vorgelegte Unterlagen).

Die Behinderung der Beschwerdeführerin und deren Grad ist dabei aus dem Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen (BASB Landesstelle Wien) vom 3.4. bzw 4.4.2017 ersichtlich.

Neun der vorgelegten Taxirechnungen (im Gesamtbetrag von 105,00 Euro) weisen ein Ausstellungsdatum im Jahr 2020 auf, weitere Taxirechnungen (im Gesamtbetrag von 96,00 Euro) weisen ein Ausstellungsdatum im Jahr 2021. Bei einer der insgesamt neunzehn vorgelegten Taxirechnungen ist das Ausstellungsdatum unleserlich.

Zur rechtlichen Würdigung:

Der Beschwerdeführerin wurde für die Jahre 2020 und 2021 in der Beschwerdevorentscheidung der beantragte Freibetrag von 164,00 Euro auf Grund des Ausmaßes ihrer Behinderung zuerkannt. In der Geltendmachung des Freibetrags liegt noch kein Verzicht auf eine allfällige Nachweisführung höherer Kosten (Peyerl in Jakom EStG¹⁶, Rz 13, mHa VwGH 13.5.75, 1532/73). An Stelle des Freibetrags - nicht daneben - können die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend gemacht werden (Peyerl in Jakom EStG¹⁶, Rz 13).

Somit sind im Beschwerdefall statt des Freibetrags die – deutlich - höheren tatsächlichen Kosten der Behinderung (siehe unten) anzusetzen.

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, den ursächlichen Zusammenhang zwischen seiner Behinderung und den von ihm angewendeten Heilmitteln bzw Heilbehelfen nachzuweisen (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

Bei Mehraufwendungen "aus dem Titel der Behinderung" muss es sich um Kosten handeln, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Betreffen die Kosten

hingegen etwa die Behandlung von Krankheiten, die mit der Behinderung nicht in Zusammenhang stehen, so können sie nur nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden (VwGH 28.6.2023, Ra 2023/13/0016, mHa VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010, mwN; VwGH 26.2.2020, Ro 2018/13/0013).

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung ist, dass diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen (VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010, mHa Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 35 Tz 17; sowie VwGH 18.5.1995, 93/15/0079, und VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Bei der Beschwerdeführerin ist die für die Anerkennung von Ausgaben als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt iSd erforderliche Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von mindestens 25% (nach § 1 Abs. 2 VO BGBl. Nr. 303/1996) hinsichtlich des Leidens 1, nämlich der Hüftgelenksarthrose beidseits (mit einem Grad der Behinderung von 40% gegeben, nicht aber hinsichtlich des Leidens 2 (Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule mit einem Grad der Behinderung von 20%) und des Leidens 3 (Beginnende Kniegelenksarthrose rechts, Zustand nach Patellaversetzung mit einem Grad der Behinderung von 10%) gegeben. Im Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen (BASB Landesstelle Wien) vom 3.4. bzw 4.4.2017 wird ausdrücklich festgestellt, dass das Leiden 1 wird durch Leiden 2 und 3 nicht erhöht wird, da aufgrund des geringgradigen Ausmaßes von Leiden 2 und 3 keine maßgebliche negative Beeinflussung von Leiden 1 vorliegt.

Den Grad der Behinderung bestimmt die Art und Schwere der Funktionsbeeinträchtigung bestimmt, wobei sich bei Vorliegen mehrerer Funktionsbeeinträchtigungen deren Gesamtgrad nicht aus der Addition der einzelnen Werte, sondern aufgrund der Auswirkung auf die höchstgradige Funktionsbeeinträchtigung und inwieweit diese dadurch erhöht wird, bestimmt (BFG vom 15.12.2022, RV/5100641/2022).

Im Beschwerdefall hat das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen festgestellt, dass Leiden 2 und Leiden 3 zu keiner Erhöhung des Gesamtgrades der Behinderung geführt haben, also in keinem Zusammenhang mit dem Grad der Behinderung stehen.

Nach § 1 Abs. 2 VO BGBl. Nr. 303/1996 liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Dies trifft aber nach dem (für das Bundesfinanzgericht bindenden) Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen Bescheid des Sozialministeriumsservice nur auf die Hüftgelenksarthrose beidseits (Leiden 1) zu.

Die damit ursächlich iZm stehenden Ausgaben sind somit ohne Selbstbehalt abzugsfähig. Nach bisherigem Stand sind dies:

Dr. ***	21.07.2020	990,00
---------	------------	--------

Dr. ***	07.07.2020	90,00
		1.080,00
PET Scan	07.07.2021	1.397,00
Dr. ***	13.01.2021	990,00
		2.387,00

Hinsichtlich der geltend gemachten Selbstbehalte für Krankenhaus bzw Reha fehlen noch Belege bzw Nachweise, welche Leiden diese betroffen haben. Es handelt sich um folgende Ausgaben:

Hanusch Krankenhaus	08.10.2021	113,58
Reha Klinik Wien Baumgarten	17.11.2021	186,90

Hinsichtlich der geltend gemachten Taxikosten liegen kommt eine steuerliche Berücksichtigung nur in Frage, soweit diese mit der Hüftgelenksarthrose (Leiden 1) in ursächlichen Zusammenhang stehen, also Fahrtkosten iZm einer diese betreffenden Heilbehandlung vorliegen. Dies ist aber aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich. Die belangte Behörde hat bereits im Vorlagebericht darauf hingewiesen, dass aus der bloßer Übermittlung der Taxirechnungen ohne weitere Angaben nicht ausreichend ist:

„In den im Vorlageantrag angeführten Kosten sind auch Taxikosten enthalten. Im Jahr 2021 wurden vier Fahrten mit Taxi-Spital bezeichnet. Die belangte Behörde geht davon aus, dass diese Kosten für Fahrten zu Heilbehandlungen entstanden sind. Die restlichen Fahrten 2021 sowie alle Fahrten 2020 wurden als Taxi-Dienst bezeichnet. Da unklar ist, ob diese Fahrten zu ärztlichen Behandlungen stattfanden, wurde im Ergänzungsansuchen um Bekanntgabe der Strecken und Gründe der Fahrten ersucht. Da dies unbeantwortet blieb, können nach Ansicht der belangten Behörde nur die € 90,- welche für Spitalfahrten im Jahr 2021 ("Taxi - Spital") in der Aufstellung aufscheinen, berücksichtigt werden.“

Die übrigen geltend gemachten Krankheitskosten, also jene, die nicht in ursächlichem Zusammenhang mit der Hüftgelenksarthrose stehen, könnten nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend gemacht werden.

Der gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 bei der Beschwerdeführerin anzusetzende Selbstbehalt macht allerdings für das Jahr 2020 einen Betrag von 6.098,23 Euro, und für das Jahr 2021 einen Betrag

von 5.432,31 Euro aus. Die nach Berücksichtigung der als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt (siehe oben) verbleibenden als Krankheitskosten geltend gemachten Ausgaben betragen somit – selbst bei gänzlicher Berücksichtigung – in den Jahren 2020 und 2021 deutlich weniger als die anzusetzenden Selbstbehalte und können daher keine steuerliche Berücksichtigung finden.“

9. Stellungnahme 13.12.2023

Mit Schreiben vom 13.12.2023 verzichtete die Beschwerdeführerin auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und teilte weiters mit:

„Die im Beschluss festgehaltenen Kosten für das Hanusch Krankenhaus- (€ 113,58) und die Kosten für die Rehaklinik Wien Baumgarten (€ 186, 90) sind die sogenannten Selbstbehalte für die Aufenthalte in den jeweiligen Kliniken.

Die geltend gemachten Taxirechnungen betreffen die Fahrten von zu Hause ins Hanusch Krankenhaus zu den Kontrolluntersuchungen und zu den Physikalischen Behandlungen nach den jeweiligen OP's. Leider ist es mir nicht mehr möglich die genauen Daten zu eruieren.

Natürlich habe ich mich an die Anweisung der Ärzte gehalten bis 6 Wochen nach den OP's nicht mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zu fahren.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Strittig ist die Abzugsfähigkeit seitens der Beschwerdeführerin geltend gemachter Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen.

Der Gesamtbetrag der diesbezüglich geltend gemachten Ausgaben beträgt für das Jahr 2020: 2.769,78 Euro

Der Gesamtbetrag der diesbezüglich geltend gemachten Ausgaben beträgt für das Jahr 2021: 5.410,91 Euro

Daneben beantragte die Beschwerdeführerin Taxikosten, und zwar für das Jahr 2020 im Betrag von 196,00 Euro sowie für das Jahr 2021 im Betrag von 368,60 Euro (davon „Taxi-Spital“ in Höhe von 90,00 Euro).

Ebenso beantragt wurde ein Freibetrag für eigene Behinderung, der von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung auch für die Jahre 2020 und 2021 anerkannt wurde.

Im Jahr 2021 beantragte die Beschwerdeführerin außerdem einen pauschalen Freibetrag iSd § 3 Abs. 1 VO BGBl. Nr. 303/1996 (pauschaler Freibetrag für das auf die behinderte Person zugelassene Kraftfahrzeug, wegen Mobilitätseinschränkung).

Bei der Beschwerdeführerin liegt ein Gesamtgrad der Behinderung von 40% vor, der aus folgenden Leiden resultiert:

- Hüftgelenksarthrose beidseits mit einem Grad der Behinderung von 40% (Oberer Rahmensatz, da vor allem rechts zentrale Coxarthrose radiologisch dokumentiert und mäßig bis mittelgradig eingeschränkte Beweglichkeit rechts mehr als links.)
- Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule mit einem Grad der Behinderung von 20% (Oberer Rahmensatz, da rezidivierende Beschwerden bei geringem Wirbelgleiten L5 ohne Hinweis für radikulares Defizit. Osteoporose ist miterfasst.)
- Beginnende Kniegelenksarthrose rechts, Zustand nach Patellaversetzung mit einem Grad der Behinderung von 10% (Unterer Rahmensatz, da zwar keine relevante Funktionseinschränkung feststellbar, klinisch und radiologisch jedoch Zeichen einer Femoropatellararthrose.)

Leiden 1 wird durch Leiden 2 und 3 nicht erhöht, da aufgrund des geringgradigen Ausmaßes von Leiden 2 und 3 keine maßgebliche negative Beeinflussung von Leiden 1 vorliegt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf den im Rahmen der Beschwerdevorlage von der belangten Behörde übermittelten Unterlagen (Bescheide, Rechtsmittel, Schriftverkehr zwischen den Streitparteien, von der Beschwerdeführerin vorgelegte Unterlagen).

Die Behinderung der Beschwerdeführerin und deren Grad ist dabei aus dem Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen (BASB Landesstelle Wien) vom 3.4. bzw 4.4.2017 ersichtlich.

In der Aufstellung wurden vier Einzelausgaben unter „*Taxi-Spital*“ angeführt. Hinsichtlich dieser Beträge ist für das Bundesfinanzgericht ein Zusammenhang mit Heilbehandlungen auf Grund des nachgewiesenen Spitalaufenthalts der Beschwerdeführerin in freier Beweiswürdigung anzunehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Außergewöhnliche Belastungen - rechtlicher Rahmen

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Außerdem darf die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellen.

Nach § 34 Abs 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 sieht vor, dass Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen und der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 jeweils ein Freibetrag (Abs. 3 leg. cit.) zu.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsoferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

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

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 35% bis 44% steht gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 ein Freibetrag in der Höhe von 164,00 Euro zu.

§ 35 Abs. 5 EStG 1988 sieht vor, dass Anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden können (§ 34 Abs. 6 leg. cit.).

§ 1 Abs 1 VO BGBl. Nr. 303/1996 bestimmt, dass wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 leg. cit. genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Nach § 1 Abs 2 VO BGBl. Nr. 303/1996 liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Gemäß § 1 Abs. 3 VO BGBl. Nr. 303/1996 sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 leg. cit. nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Gemäß § 3 Abs. 1 VO BGBl. Nr. 303/1996 ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, daß ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

Gemäß § 3 Abs. 2 VO BGBl. Nr. 303/1996 sind bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

Nach § 4 VO BGBl. Nr. 303/1996 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

3.1.2. Außergewöhnliche Belastungen - Beurteilung

Da im Beschwerdefall ein Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 VO BGBl. Nr. 303/1996 nicht vorliegt, war der Freibetrag nicht einzuräumen.

Auch die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 VO BGBl. Nr. 303/1996 sind im Beschwerdefall nicht gegeben (Grad der Behinderung der Beschwerdeführerin 40%).

Der Beschwerdeführerin wurde für die Jahre 2020 und 2021 in der Beschwerdevorentscheidung der beantragte Freibetrag von 164,00 Euro auf Grund des Ausmaßes ihrer Behinderung mit Recht zuerkannt, denn die Ermächtigung des

Bundesministers für Finanzen zur Festlegung von solchen Fällen, in denen Aufwendungen "ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung" zu berücksichtigen sind, verändert die Regelung der §§ 34 und 35 EStG 1988 inhaltlich (VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010): „Während etwa nach den Vorschriften des § 35 Abs. 1 und 5 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 6 EStG 1988 die Geltendmachung der tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung nur "anstelle" des Freibetrags vorgesehen ist, erlaubt die Verordnungsermächtigung des letzten Satzes des § 34 Abs. 6 EStG 1988 demgegenüber die Geltendmachung tatsächlicher Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung "neben" der Geltendmachung des Freibetrags nach § 35 Abs. 3 EStG 1988. Es handelt sich um eine Norm, mit der "im Kleid einer Verordnungsermächtigung der materielle Gehalt der in den diesbezüglichen Regelungen der §§ 34 und 35 geschaffenen Ansprüche geändert worden ist" (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 34 Tz 46/2; sowie VwGH 3.8.2004, 99/13/0169, VwSlg 7950 F/2004, und VwGH 28.6.2006, 2002/13/0134).“

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, den ursächlichen Zusammenhang zwischen seiner Behinderung und den von ihm angewendeten Heilmitteln bzw Heilbehelfen nachzuweisen (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

Bei Mehraufwendungen "aus dem Titel der Behinderung" muss es sich um Kosten handeln, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Betreffen die Kosten hingegen etwa die Behandlung von Krankheiten, die mit der Behinderung nicht in Zusammenhang stehen, so können sie nur nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden (VwGH 28.6.2023, Ra 2023/13/0016, mHa VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010, mwN; VwGH 26.2.2020, Ro 2018/13/0013).

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten der Heilbehandlung nach § 4 VO BGBl. Nr. 303/1996 ist, dass diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen (VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010, mHa Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 35 Tz 17; sowie VwGH 18.5.1995, 93/15/0079, und VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Bei der Beschwerdeführerin ist die für die Anerkennung von Ausgaben als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt erforderliche Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von mindestens 25% (nach § 1 Abs. 2 VO BGBl. Nr. 303/1996) hinsichtlich des Leidens 1, nämlich der Hüftgelenksarthrose beidseits (mit einem Grad der Behinderung von 40%), nicht aber hinsichtlich des Leidens 2 (Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule mit einem Grad der Behinderung von 20%) und des Leidens 3 (Beginnende Kniegelenksarthrose rechts, Zustand nach Patellaversetzung mit einem Grad der Behinderung von 10%) gegeben. Im Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen (BASB Landesstelle Wien) vom 3.4. bzw 4.4.2017 wird zudem ausdrücklich festgestellt, dass das Leiden 1 wird durch Leiden 2 und 3 nicht erhöht wird, da aufgrund des geringgradigen

Ausmaßes von Leiden 2 und Leiden 3 keine maßgebliche negative Beeinflussung von Leiden 1 vorliegt.

Den Grad der Behinderung bestimmt die Art und Schwere der Funktionsbeeinträchtigung, wobei sich bei Vorliegen mehrerer Funktionsbeeinträchtigungen deren Gesamtgrad nicht aus der Addition der einzelnen Werte, sondern aufgrund der Auswirkung auf die höchstgradige Funktionsbeeinträchtigung und inwieweit diese dadurch erhöht wird, bestimmt (BFG 15.12.2022, RV/5100641/2022).

Siehe dazu auch BFG 12.06.2020, RV/7104860/2019, wonach sich der Prozentsatz des § 2 Abs 2 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 auf die konkrete Krankheit, die eine Diätverpflegung bedingt, bezieht, denn würde der Prozentsatz auf die – alle Leiden einbeziehende – Erwerbsminderung Bezug nehmen, würde dies eine Ungleichbehandlung von betroffenen Personen und damit eine steuerliche Benachteiligung von Personen bedeuten, die zwar die gleiche Behinderung aufweisen, aufgrund des Fehlens zusätzlicher Behinderungen aber die 25%-Grenze nicht erreichen.

Im Beschwerdefall hat das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen festgestellt, dass Leiden 2 und Leiden 3 zu keiner Erhöhung des Gesamtgrades der Behinderung geführt haben, also in keinem Zusammenhang mit dem Grad der Behinderung (ab 25%) stehen.

Nach § 1 Abs. 2 VO BGBl. Nr. 303/1996 liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Dies trifft aber nach dem (für das Bundesfinanzgericht bindenden) Sachverständigengutachten des Bundesamts für Soziales und Behindertenwesen Bescheid des Sozialministeriumsservice nur die Hüftgelenksarthrose beidseits (Leiden 1) zu.

Die damit ursächlich iZm stehenden Ausgaben sind somit ohne Selbstbehalt abzugsfähig.

Dies sind folgende Ausgaben:

Dr. ***	21.07.2020	990,00
Dr. ***	07.07.2020	90,00
		<u>1.080,00</u>
PET Scan	07.07.2021	1.397,00
Dr. ***	13.01.2021	990,00
		<u>2.387,00</u>

Hinsichtlich der geltend gemachten Selbstbehalte für Krankenhaus bzw Reha wurden – trotz Aufforderung mit Beschluss vom 21.11.2023 – weder Angaben zum Gegenstand der Heilbehandlungen gemacht noch Belege bzw. Nachweise vorgelegt. Somit konnten diese Kosten nur als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, nicht aber als solche ohne Selbstbehalt, anerkannt werden. Es handelt sich um folgende Ausgaben:

Hanusch Krankenhaus	08.10.2021	113,58
Reha Klinik Wien Baumgarten	17.11.2021	186,90

Hinsichtlich der geltend gemachten Taxikosten kommt eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt nur in Frage, soweit diese mit der Hüftgelenksarthrose (Leiden 1) in ursächlichen Zusammenhang stehen, also Fahrtkosten iZm einer diese betreffende Heilbehandlung vorliegen. Dies ist aber aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersichtlich. Auch nach Aufforderung mit Beschluss vom 21.11.2023 wurden keine diesbezüglichen Angaben gemacht bzw. Nachweise vorgelegt.

Die übrigen geltend gemachten Krankheitskosten, also jene, die nicht in ursächlichem Zusammenhang mit der Hüftgelenksarthrose stehen, können somit nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend gemacht werden.

Somit ergeben sich – wobei das Bundesfinanzgericht von der Einschätzung der belangten Behörde im Vorlagebericht ausgeht - folgende Auswirkungen:

Die tatsächlichen Kosten iZm Leiden 1 sind der Beschwerdeführerin als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu gewähren. Es sind dies im Jahr 2020 ein Betrag von 1.080,00 Euro und im Jahr 2021 ein Betrag von 2.387,00 Euro. Da diese Beträge die Höhe des Freibetrags übersteigen, sind sie in beiden Jahren an dessen Stelle anzusetzen.

Aus den bisher von der belangten Behörde als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannten Beträgen sind im Gegenzug jene auszuscheiden, die nunmehr als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt werden.

Mangels entsprechender Angaben bzw. Nachweise können die geltend gemachten Selbstbehalte in der Höhe von 300,48 Euro im Jahr 2021 nicht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt, sondern nur als solche mit Selbstbehalt, berücksichtigt werden.

Von den geltend gemachten Fahrtkosten werden – wie auch von der belangten Behörde beantragt – die Ausgaben unter der Bezeichnung „*Taxi-Spital*“ außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannt. Hinsichtlich der übrigen Fahrtkosten kann – wie auch von der belangten Behörde so beurteilt - mangels entsprechender Angaben bzw. Nachweise keine Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt erfolgen. Anzumerken ist,

dass aber auch eine vollinhaltliche Anerkennung der Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt auf Grund des Unterschreitens des Selbstbehaltes keine steuerlichen Auswirkungen gehabt hätte (siehe unten).

Was die übrigen geltend gemachten Kosten betrifft können diese – diesbezüglich schließt sich das Bundesfinanzgericht den Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht an – mangels entsprechendem Nachweises der Zwangsläufigkeit (Fehlen entsprechender Nachweise bzw. ärztlicher Verordnungen) nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, da es an entsprechenden Nachweisen (Verordnungen) fehlt. Auch hier ist anzumerken, dass auch eine vollinhaltliche Anerkennung dieser Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt auf Grund des Unterschreitens des Selbstbehaltes keine steuerlichen Auswirkungen gehabt hätte (siehe unten).

Der gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 bei der Beschwerdeführerin anzusetzende Selbstbehalt macht für das Jahr 2020 einen Betrag von 6.098,23 Euro, und für das Jahr 2021 einen Betrag von 5.432,31 Euro aus. Die nach Berücksichtigung der als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt (siehe oben) verbleibenden als Krankheitskosten geltend gemachten Ausgaben betragen somit – selbst bei gänzlicher Berücksichtigung – in den Jahren 2020 und 2021 deutlich weniger als die anzusetzenden Selbstbehalte und können daher keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Somit ergibt sich hinsichtlich der geltend gemachten Ausgaben für das Jahr 2020, dass ein Betrag vom 1.080,00 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt und ein Betrag von 2.319,78 Euro als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzuerkennen ist. Der verbleibende Betrag von 646,00 Euro stellt keine außergewöhnliche Belastung dar.

Hinsichtlich der geltend gemachten Ausgaben für das Jahr 2021 ist ein Betrag vom 2.387,00 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt und ein Betrag von 1.210,91 Euro als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzuerkennen sind. Der verbleibende Betrag von 1.813,00 Euro stellt keine außergewöhnliche Belastung dar.

3.1.3. Übrige Ausgaben

Nach § 18 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 besteht für Ausgaben iSd Abs. 1 Z 2 bis 4 leg. cit. mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich. Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,

- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,00 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 leg. cit. ergibt.

Gemäß § 18 Abs. 2 EStG 1988 ist für Sonderausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 leg. cit. mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 60 Euro jährlich abzusetzen.

Hinsichtlich der in Höhe von 178,80 Euro geltend gemachten Versicherungsbeiträge, war somit im Jahr 2020 zu Recht der Pauschbetrag von 60,00 Euro anzusetzen, da dieser höher als ein Viertel des beantragten Betrages ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im Beschwerdefall erfolgte die Entscheidung unter Heranziehung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

3.3. Berechnungsgrundlagen und Steuerbeträge

Alle Beträge in Euro:

Das Einkommen beträgt im Jahr 2020	42.413,66
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	43.717,66
Gesamtbetrag der Einkünfte	43.717,66
Pauschbetrag für Sonderausgaben.	-60,00
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 (4) EStG 1988)	-1.239,78
Selbstbehalt	1.239,78
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988	-164,00
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-1.080,00
Einkommen	42.413,66

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

0 % für die ersten 11.000,00	0,00
20 % für die weiteren 7.000,00	1.400,00
35 % für die weiteren 13.000,00.	4.550,00
42 % für die restlichen 11.413,66	4.793,74
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	10.743,74
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	10.343,74
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00.	0,00
6 % für die restlichen 6.908,95	414,54
Einkommensteuer	10.758,28
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-5.517,80
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,48
Festgesetzte Einkommensteuer	5.240,00

Alle Beträge in Euro:

Das Einkommen beträgt im Jahr 2021	35.935,78
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	38.486,78
Gesamtbetrag der Einkünfte	38.486,78
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§34 (4) EStG 1988)	-1.210,91
Selbstbehalt	1.210,91
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988	-164,00
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-2.387,00
Einkommen	35.935,78
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
0 % für die ersten 11.000,00	0,00
20 % für die weiteren 7.000,00	1.400,00
35 % für die weiteren 13.000,00.	4.550,00
42 % für die restlichen 4.935,78	2.073,03
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	8.023,03
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	7.623,03
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00.	0,00
6 % für die restlichen 6.908,95	379,59
Einkommensteuer	8.002,62
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-4.829,75
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,13
Festgesetzte Einkommensteuer	3.173,00

Wien, am 19. Jänner 2024