

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Februar 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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 Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Einkommensteuer 2019 wird mit Euro -2.619,00 festgesetzt.

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

Die Beschwerdeführerin, Frau ***Bf1***, geboren am ***Bf1-Geb*** und wohnhaft in ***Bf1-Adr***, (in weiterer Folge kurz Bf) erzielte im Jahr 2019 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit bei der ***AG1*** in Höhe von Euro 6.503,19. Des Weiteren erhielt sie Zahlungen von der ***B1*** in Höhe von Euro 401,84 und vom ***B2*** in Höhe von Euro 15.312,86.

Die Bf reichte ihre Einkommensteuererklärung 2019 (Arbeitnehmerveranlagung) am 30.01.2021 ein und beantragte darin die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen aus einer eigenen Behinderung in Höhe von Euro 5.459,11.

Mittels Ergänzungsersuchen vom 01.02.2021 ersuchte das Finanzamt die Bf um Übermittlung von Nachweisen hinsichtlich der von ihr beantragten außergewöhnlichen Belastungen. Von der Bf wurde in weiterer Folge eine Kostenaufstellung und umfangreiche Unterlagen übermittelt. Es wurden eine ärztliche Bestätigung über drei aufgrund ihrer Nierenerkrankung benötigten Aufenthalte im LKH ***Stadt 1***, eine Medikamentenaufstellung, eine Übersicht bezüglich Arztbesuche, Belege für eine Titerbestimmung und eine Impfung, eine Rechnung für Pediküre, Nachweise für Kosten einer Begleitperson bei einem Krankenhausaufenthalt in ***Stadt 2***, Rechnungen für Medikamente von Apotheken, Rechnungen für Dienstleistungschecks, eine Übersicht über Termine bei diversen Spezialärzten, Rechnungen für Massagen und Nachweise für einen Rehabilitationsaufenthalt im Gesundheitsresort ***Stadt 3*** zuzüglich der von ihr in diesem Zusammenhang selbst zu zahlenden Rechnungen an die Abgabenbehörde übermittelt.

Zusammengefasst wurden von der Bf die Berücksichtigung folgender Kosten als außergewöhnliche Belastungen beantragt:

Fahrtkosten für 3 Aufenthalte Nierenambulanz	€ 189,00
Medikamentenkosten	€ 617,35
Fahrtkosten zum Arzt	€ 267,96
Kosten für CRP-Bestimmung und Impfung	€ 53,72
Kosten Krankenhaustermin ***Stadt 2***	€ 419,40
Kosten für Fußpflege	€ 400,40
Kosten für eine Haushaltshilfe	€ 1.049,88
Kosten für Titerbestimmung	€ 50,76
Fahrtkosten zu Spezialärzten	€ 445,38
Kosten für Massagen	€ 770,56
Selbstbehalt Aufenthalt Krankenhaus	€ 379,50
Kosten REHA	€ 815,20
Gesamt	€ 5.459,11

Am 15.02.2021 wurde von der Abgabenbehörde der Einkommensteuerbescheid 2019 erlassen, in welchem eine Abgabengutschrift in Höhe von Euro 2.405,00 festgesetzt wurde. Die beantragten außergewöhnlichen Belastungen wurden seitens des Finanzamtes in Höhe von Euro 2.540,32 anerkannt. Begründend wurde im Bescheid ausgeführt, dass die Kosten für Massagen, Fußpflege, die Haushaltshilfe und Impfungen keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen. Zudem werden Nächtigungs- und Verpflegungskosten des Ehegatten als Begleitperson nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Für Massagen und Fußpflege seien keine Verordnungen vorgelegt worden. Es seien trotz Aufforderung nicht sämtliche Unterlagen vorgelegt worden, weshalb nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt werden konnten. Von der Behörde wurden des Weiteren ein Freibetrag gemäß §35 Abs 3 EStG 1988 in Höhe von Euro 401,00 und ein Pauschalbetrag für Diätverpflegung in Höhe von Euro 840,00 als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt.

In der via FinanzOnline fristgerecht eingebrachten Beschwerde gab die Bf bekannt, dass die bei ihr im Jahr 2019 angefallenen und als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten mit der bei ihr durchgeführten Nierentransplantation, deren weiterer Folgen und somit mit ihrer durch das Bundessozialamt festgestellten Behinderung im ursächlichen Zusammenhang gestanden seien und daher außergewöhnliche Belastungen und keine Kosten der privaten Lebensführung darstellen. Hinsichtlich der Massagekosten wurde mit der Beschwerde eine ärztliche Verordnung und eine weitere Honorarnote übermittelt. Zu den Fußpflegekosten gab die Bf an, dass diese aufgrund ihrer Diabeteserkrankung angefallen seien, welche wiederum aus Medikamenteneinnahmen resultiere, die sie aufgrund ihrer Nierentransplantation einnehmen müsse. Die Begleitung ihres Mannes zur Behandlung in ***Stadt 2*** sei aufgrund der weiten Wegstrecke notwendig gewesen. Die Kosten für die Haushaltshilfe seien durch ihre Einschränkungen aufgrund ihrer Grunderkrankung bedingt.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 23.03.2021 wurden von der Abgabenbehörde Euro 2.645,82 an nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung als außergewöhnliche Belastungen anerkannt und wurde begründend ausgeführt, dass Fußpflegekosten keine Kosten der ärztlichen Heilbehandlung oder Kur- bzw. Therapiekosten darstellen, welche neben den Pauschbeträgen für Behinderung geltend gemacht werden können. Die Kosten für eine Haushaltshilfe stellen keine außergewöhnlichen Belastungen dar. Verpflegungskosten seien gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Bei beantragten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von Euro 770,56 für Massagen sei ein Selbstbehalt abgezogen worden, da diese in keinem Zusammenhang mit der Behinderung stünden. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der eingereichten Steuererklärung werde auf ein persönliches Gespräch der Behörde mit der Bf bzw. ihrem Vertreter verwiesen. Hinsichtlich eines Pauschalbetrages für Diätverpflegung wurde von der Abgabenbehörde abweichend zum Erstbescheid ein Betrag von Euro 612,00 in Ansatz gebracht, da dieser laut Bescheinigung des Sozialministeriumsservice nur für die Erkrankung der Niere anerkannt werden könne.

Mit Schreiben vom 22.04.2021 gab die Bf bekannt, dass sie gegen die Beschwerdeentscheidung eine Beschwerde einlegen wolle, die Differenz zwischen den von ihr beantragten und von der Behörde anerkannten Aufwendungen jedoch nicht nachvollziehen könne. Sie ersuche daher um Übermittlung einer detaillierten Begründung bzw einer nachvollziehbaren Aufstellung und um Fristverlängerung zur Einbringung eines weiteren Rechtsmittels bis zum 31.05.2021. Die Behörde reagierte nicht auf dieses Fristverlängerungsansuchen und übermittelte der Bf keine Aufstellung.

Während der verlängerten und somit weiterhin offenen Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages wurde von der Bf am 28.05.2021 ein als „Beschwerde- Einspruch“ titulierter Vorlageantrag eingebracht. In diesem gab sie zusammengefasst bekannt, dass sie die Anerkennung der Fußpflegekosten als außergewöhnliche Belastungen und den pauschalen Freibetrag für die Diätverpflegung Diabetes beantrage. Als Nachweis für die Diabeteserkrankung übermittelte die Bf ein Schreiben des Sozialministeriumservice vom 18.05.2021, im welchem das Vorliegen einer Diabeteserkrankung bestätigt wird.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde dem Verwaltungsgericht am 19.08.2021 zur Entscheidung vor.

Vom Bundesfinanzgericht wurde der Bf die im Zuge des Rechtsmittelverfahrens mehrmals angeforderte Aufstellung über die beantragten bzw durch die Abgabenbehörde anerkannten außergewöhnlichen Belastungen übermittelt und wurde sie zur Stellungnahme aufgefordert.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung gab die Bf bekannt, dass mit dem bereits vorgelegten Schreiben des Bundesamts für Soziales eine Behinderung aufgrund einer Diabeteserkrankung seit dem Jahr 2019 anerkannt worden sei. Somit sei der Nachweis für die höhere Diätverpflegung gegeben. Auch die Fußpflegekosten seien aufgrund der Diabetes entstanden. Bereits im Zuge der im Jahr 2017 erfolgten Diagnostizierung der Diabetes sei ihr vom Krankenhaus ***Stadt 1*** eine Diabetesschulung verordnet worden, welche sie von Dezember 2017 bis Februar 2018 absolviert habe. Ebenso habe sie bei ihrem Rehabilitationsaufenthalt im Jahr 2019 an einer Schulung für Diabetes teilgenommen, bei welcher auf die große Wichtigkeit der Fußpflege hingewiesen worden sei. Zudem verweist die Bf auf allgemeine Informationen, dass eine sorgfältige Fußpflege bei Diabetes essenziell und von großer Wichtigkeit für die Gesundheit ist. Aus ihrer Sicht sei die Fußpflege eine Heilbehandlung und sei daher damals auch keine ärztliche Verordnung angefordert worden. Sie ersuche weiterhin um Anerkennung der Fußpflegekosten als außergewöhnliche Belastungen. Eine Bestätigung für die genannte Diabetesschulung im Jahr 2019 wurde beigelegt. Zu den beantragten Kosten für Arztbesuche führte die Bf aus, dass sie zur Verhinderung einer Abstoßung ihrer transplantierten Niere Medikamente einnehmen müsse, welche zu einem verminderten Immunsystem führen. Dadurch sei sie für Infektionen und Ansteckungen sehr anfällig, sodass sie mehrere Kontrollen bei diversen Ärzten benötige. Sie ersuche daher auch um Anerkennung sämtlicher Kosten für

Arztbesuche als außergewöhnliche Belastungen. Hinsichtlich der Massagen habe sie bereits im Zuge der Beschwerde eine ärztliche Verordnung und die Rechnungen übermittelt. Die Massagen seien medizinisch notwendig gewesen, um den Nervendurchfluss anzuregen, Narbenrückbildungen zu fördern und so Abstoßreaktionen der neuen Niere zu unterbinden. Aufgrund dieses ursächlichen Zusammenhangs mit ihrer Behinderung ersuche sie daher auch die Kosten für die Massagen als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Zur Feststellung der Behinderung und dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) wurde durch das Gericht vom Sozialministeriumservice eine amtliche Bescheinigung bzw Gutachten angefordert. Dem vom Bundessozialamt übermittelten Sachverständigengutachten vom 19.11.2021 ist zu entnehmen, dass bei der Bf seit dem Jahr 2010 eine Nierenerkrankung (Glomerulonephritis) vorliegt und aufgrund dieser Erkrankung ein Gesamtgrad der Behinderung von 50% vorliegt. Dem Gutachten ist ebenfalls die Eintragung D2 im Behindertenpass zu entnehmen. Des Weiteren wurde vom Bundessozialamt ein Ergänzungsschreiben vom 22.04.2021 vorgelegt (dieses wurde im Zuge der Beschwerde auch durch die Bf übermittelt). Diesem ist zu entnehmen, dass aufgrund eines ärztlichen Befundes von Mai 2019 auch die Erkrankung Diabetes mellitus bei der Bf als Behinderung anerkannt wird, wobei aus dieser ein Behinderungsgrad von 20 % resultiert. Die Diabeteserkrankung wurde im Jahr 2021 im Behindertenausweis der Bf unter Kennzahl D1 eingetragen.

Die Vorhaltsbeantwortung der Bf wurde dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. Dieses teilte mit, dass es an seiner Rechtsansicht festhalte und auch anhand der nunmehr übermittelten Unterlagen keine Änderungen in der Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ersichtlich seien. Insbesondere sei die Diabeteserkrankung erst im Jahr 2021 in den Behindertenausweis eingetragen worden und seien für eine Diätverpflegung aufgrund der Diabetes im Jahr 2019 auch keine ärztlichen Verordnungen vorgelegt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, Frau ***Bf1***, geboren am ***Bf1-Geb*** und wohnhaft in ***Bf1-Adr***, (in weiterer Folge kurz Bf) erzielte im Jahr 2019 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit bei der ***AG1*** in Höhe von Euro 6.503,19. Des Weiteren erhielt sie Zahlungen von der ***B1*** in Höhe von Euro 401,84 und vom ***B2*** in Höhe von Euro 15.312,86.

Bei der Bf wurde bereits im Jahr 2010 eine Glomerulonephritis diagnostiziert. Der Begriff „Glomerulonephritis“ umfasst verschiedene Nierenerkrankungen, bei denen es zu einer Entzündung der Filterteilchen (Glomerula) in der Niere kommt. Aufgrund dieser Erkrankung besteht bei der Bf seit dem Jahr 2010 eine durch das Bundesamt für Soziales und

Behindertenwesen festgestellte Behinderung im Gesamtausmaß von 50% sowie eine Eintragung im Behindertenpass in der Kategorie D2. Im Jahr 2014 musste sich die Bf aufgrund ihrer Grunderkrankung einer Nierentransplantation unterziehen. Im Jahr 2021 wurde vom Sozialministeriumsservice anhand eines ärztlichen Gutachtens aus dem Jahr 2019 des Weiteren eine Behinderung aufgrund einer Diabeteserkrankung (Diabetes mellitus) anerkannt, welche zu einer Behinderung von 20 % führt und eine Eintragung im Behindertenpass in der Kategorie D1 zur Folge hatte. Im Jahr 2019 absolvierte die Bf im Zuge ihres Rehabilitationsaufenthaltes eine Schulung bezüglich Diabeteserkrankungen, welche auch den Bereich der speziellen Ernährungsweise umfasste.

Im Jahr 2019 war die Bf drei Mal in der Nierenambulanz des LKH ***Stadt 1*** in Behandlung und legte hierfür von ihrem Wohnort zum Krankenhaus (und retour) jeweils eine Wegstrecke von 150 km mit ihrem Privat-PKW zurück. Daraus erwuchsen der Bf Fahrtkosten von insgesamt Euro 189,00.

Für Termine bei der Allgemeinmedizinerin Dr. ***Dr1*** in ***Dr1-Ort*** fielen bei der Bf im Jahr 2019 Fahrtkosten und Gebühren in Höhe von Euro 298,44 sowie Kosten für eine Impfung in Höhe von Euro 22,64 an. Für weitere Termine bei Spezialärzten fielen bei der Bf im Jahr 2019 Fahrtkosten in Höhe von Euro 445,38 an. Für eine erfolgte Titerbestimmung hatte die Bf im Jahr 2019 Kosten in Höhe von Euro 50,76 zu tragen.

Für im Zusammenhang mit ihrer Behinderung benötigte Medikamente entrichtete die Bf im Jahr 2019 einen Betrag in Höhe von Euro 617,35.

Vom 11. bis 12.09.2019 befand sich die Bf zur Kontrolle aufgrund ihrer Nierenerkrankung bzw. der aufgrund dessen durchgeführten Nierentransplantation im LKH ***Stadt 2***, wobei sie zu diesem Termin von ihrem Ehemann begleitet wurde. Für die Hin- und Rückreise zum Krankenhaus mit dem Privat-PKW fielen Kosten in Höhe von Euro 203,70 an.

Vom 30.09.2019 bis 12.10.2019 war die Bf 13 Tage im LKH ***Stadt 1*** stationär aufgenommen und hatte hierfür einen Selbstbehalt von Euro 253,50 zu entrichten. Für die Hin- und Rückreise zum Krankenhaus mit dem Privat-PKW fielen Kosten in Höhe von Euro 126,00 an.

Vom 15.10.2019 bis 5.11.2019 befand sich die Bf auf Rehabilitation im Gesundheitsressort ***Stadt 3***. Der Rehabilitationsaufenthalt wurde mit der Hausärztin akkordiert und von der Sozialversicherungsanstalt (PVA) genehmigt. Das Gesundheitsressort ***Stadt 3*** ist ein Rehabilitationszentrum für Stoffwechselerkrankungen, welches Therapien unter ärztlicher Aufsicht und mit Unterstützung von diplomierten Pflegepersonal durchführt. Für den Rehabilitationsaufenthalt hatte die Bf Eigenkosten in Höhe von Euro 670,51 zu tragen und fielen Fahrtkosten für die Hin- und Rückreise mit der Privat-PKW in Höhe von Euro 126,00 an.

Für eine Haushaltshilfe bezahlte die Bf im beschwerdegegenständlichen Jahr 2019 Euro 1.049,88. Die Haushaltshilfe wurde mittels Dienstleistungsschecks bezahlt.

Für Massagen entrichtete die Bf im Jahr 2019 inklusive Fahrtkosten einen Betrag in Höhe von Euro 770,56. Für die Massagen wurde von der Ärztin Dr. ***Dr2*** in ***Ort-Dr2*** vor Beginn der Behandlungen eine Überweisung ausgestellt. Gemäß der Überweisung wurden die Massagen aufgrund der Behinderungen der Bf angeordnet.

Für Pediküre bzw Fußpflege fielen bei der Bf im Jahr 2019 Kosten (inklusive Fahrtkosten) von Euro 400,40 an.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem durch die Abgabenbehörde vorgelegten Akt, dem Vorbringen und den vorgelegten Unterlagen der Bf sowie der eingeholten Auskünfte des Sozialministeriumsservice.

Die Feststellungen zur Behinderung der Bf ergeben sich aus dem vom Sozialministeriumsservice an das Bundesfinanzgericht übermittelte ärztliche Sachverständigengutachten vom 19.11.2011 und der Zusatzeintragung hinsichtlich der Diabetes vom 22.04.2021. Die vorliegende Behinderung lässt sich auch anhand des vorgelegten Behindertenpasses und der auf diesen befindlichen Eintragungen D1 und D2 bestätigen. Die erfolgte Nierentransplantation im Jahr 2014 ist der übermittelten ärztlichen Bestätigung des LKH ***Stadt 1*** vom 27.11.2020 zu entnehmen. Für die Teilnahme an einer Diabetesschulung im Jahr 2019 wurde von der Bf eine Bestätigung vorgelegt.

Die Aufenthalte in der Nierenambulanz ***Stadt 1*** und der Zusammenhang mit ihrer Behinderung wurden von der Bf mittels anstaltsärztlicher Bestätigung nachgewiesen. Die Feststellungen zu den in diesem Zusammenhang angefallenen Fahrtkosten beruhen auf den glaubwürdigen Ausführungen der Bf. Die angegebenen Wegstrecken können anhand eines Routenplaners (Google-Maps) als glaubwürdig qualifiziert werden. Die Fahrtkosten wurden mit dem amtlichen Kilometergeld von Euro 0,42 pro Kilometer angenommen.

Kosten für Arztbesuche und Medikamente, sowie deren Zusammenhang mit der Behinderung wurden von der Bf anhand von Aufzeichnungen und Belegen (Kostenaufstellung der Ärztin, Rechnungen) nachgewiesen. Die Feststellung zu den in diesem Zusammenhang angefallenen Fahrtkosten beruht auf der glaubwürdigen Ausführung der Bf. Die angegebenen Wegstrecken können auch anhand eines Routenplaners (Google-Maps) als glaubwürdig qualifiziert werden. Die Fahrtkosten wurden mit dem amtlichen Kilometergeld in Höhe von Euro 0,42 pro Kilometer angenommen.

Die Feststellungen zum Kontrolltermin am LKH ***Stadt 2***, der Zusammenhang mit der Behinderung und die Begleitung durch den Ehemann der Bf zu diesem Termin lassen sich den vorgelegten Belegen der Bf und ihren Angaben entnehmen. Die Feststellung zu den in diesem Zusammenhang angefallenen Fahrtkosten beruht auf der glaubwürdigen Ausführung der Bf. Die angegebenen Wegstrecken können auch anhand eines Routenplaners (Google-Maps) als glaubwürdig qualifiziert werden. Die Fahrtkosten wurden mit dem amtlichen Kilometergeld in Höhe von Euro 0,42 pro Kilometer angenommen.

Der stationäre Krankenhausaufenthalt am LKH ***Stadt 1*** vom 30.09.2019 bis 12.10.2019, der hierfür bezahlte Selbstbehalt und der Zusammenhang mit der Behinderung können der vorgelegten Bestätigung des Krankenhauses und einem vorgelegten Überweisungsauftrag entnommen werden. Die Feststellung zu den in diesem Zusammenhang angefallenen Fahrtkosten beruht auf der glaubwürdigen Ausführung der Bf. Die angegebenen Wegstrecken können auch anhand eines Routenplaners (Google-Maps) als glaubwürdig qualifiziert werden. Die Fahrtkosten wurden mit dem amtlichen Kilometergeld von Euro 0,42 pro Kilometer angenommen.

Die Kosten für den Rehabilitationsaufenthalt in ***Stadt 3*** wurden von der Bf mittels Rechnungen nachgewiesen und wurde auch eine ärztliche Bestätigung über den Rehabilitationsaufenthalt vom Gesundheitsressort vorgelegt. Die Besprechung dieses Aufenthalts mit der Hausärztin lässt sich den übermittelten Arztbestätigungen entnehmen. Die Ausführungen zum Gesundheitsresort ***Stadt 3*** sind dem Internetauftritt der Einrichtung zu entnehmen. Die Feststellung zu den in diesem Zusammenhang angefallenen Fahrtkosten beruht auf der glaubwürdigen Ausführung der Bf. Die angegebenen Wegstrecken können auch anhand eines Routenplaners (Google-Maps) als glaubwürdig qualifiziert werden. Die Fahrtkosten wurden mit dem amtlichen Kilometergeld in Höhe von Euro 0,42 pro Kilometer angenommen.

Zum Nachweis der Kosten für eine Haushaltshilfe im Jahr 2019 wurden von der Bf Rechnungen der Trafik ***T1*** in ***Ort-T1*** für die Ausstellung von Dienstleistungsschecks vorgelegt. Dass die Dienstleistungsschecks für die Bezahlung einer Haushaltshilfe verwendet wurden, ist den Ausführungen der Bf zu entnehmen und liegen keine dementsprechenden Hinweise vor.

Für die im Jahr 2019 angefallenen Fußpflegekosten wurde von der Bf eine Rechnung der Kosmetikerin ***K1*** vorgelegt.

Bezüglich der beantragten Massagekosten wurden für deren Nachweis Rechnungen übermittelt. Des Weiteren wurde eine Überweisung der Ärztin Dr. ***Dr2*** in ***Ort-Dr2*** vorgelegt, in welcher als Anordnungsgrund auf die Behinderungen der Bf verwiesen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Eine solche Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist nach § 34 Abs 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Nach § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als Euro 14.600,00 bis Euro 36.400,00 grundsätzlich 10%.

§ 35 Abs 1 EStG 1988, soweit im Beschwerdefall relevant, lautet: Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung (...), und erhält der Steuerpflichtige keine pflegebedingte Geldleistung, so steht ihm jeweils ein Freibetrag gemäß Abs 3 leg cit zu.

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

Die Feststellung der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) ist bindend vom Sozialministeriumservice zu treffen und wird durch eine amtliche Bescheinigung nachgewiesen. Der Entscheidung der Abgabenbehörde ist dabei grundsätzlich die jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung zugrunde zu legen (vgl VwGH 21.12.1999, 99/14/0262).

Im gegenständlichen Fall liegt dem Gericht ein Gutachten des Sozialministeriumsservice vom 19.04.2021 vor, wonach bei der Bf seit dem 01.10.2010 aufgrund einer Nierenerkrankung (Glomerulonephritis) ein Behinderungsgrad in Höhe von 50 % vorliegt. Des Weiteren wird durch das Bundessozialamt anhand einer Zusatzeintragung vom 22.04.2021 auf Grundlage eines ärztlichen Gutachtens aus dem Jahr 2019 bestätigt, dass bei der Bf auch die Erkrankung Diabetes mellitus vorliegt und daraus ein Behindertengrad von 20 % resultiert. Die Behinderung aufgrund der Nierenerkrankung wurde im Behindertenausweis mit der Kennzahl D2 vermerkt. Ab dem Jahr 2021 wurde des Weiteren die Behinderung aufgrund Diabeteserkrankung im Behindertenausweis unter der Kennzahl D1 vermerkt.

Gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45 % bis 54 % jährlich ein Freibetrag von Euro 401,00 gewährt. Dieser Freibetrag wurde vom Finanzamt aufgrund der nachgewiesenen Behinderung von 50% im erlassenen Einkommenssteuerbescheid 2019 der Bf rechtsrichtig berücksichtigt.

Nach § 34 Abs 6 EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung iSd § 35 Abs 1 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden. Im diesem Zusammenhang kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Eine Behinderung liegt nach § 1 Abs 2 der Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt. Bei der Bf liegt wie oben ausgeführt ein festgestellter Grad der Behinderung von 50 % vor.

Gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Strittig ist im Beschwerdeverfahren, ob die von der Bf gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich unter diese Bestimmung zu subsumieren, somit ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind.

Nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind nur Kosten, die durch eine Behinderung im Ausmaß einer festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 25 % bedingt sind, als Kosten der Heilbehandlung zu qualifizieren und damit ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung im Ausmaß von mindestens 25 % stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988, sodass der vom Steuerpflichtigen zu tragende Selbstbehalt abzuziehen ist.

Zu den einzelnen von der Bf als außergewöhnlichen Belastungen beantragten Kosten ist folgendes auszuführen:

Arzt-, Medikamenten- und Fahrtkosten

Zu den Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen gehören ua Arzt- und Medikamentenkosten, welche im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten (ua amtliches Kilometergeld bei Verwendung des eigenen Kfz in Höhe von Euro 0,42 pro Kilometer) Kosten der Heilbehandlung dar (vgl *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 35 Rz 17).

Arztkosten, Ausgaben für Medikamente und Kosten für mit dem eigenen Pkw angefallenen Fahrtkosten (KM-Geld) zu Arztterminen, welche im gegenständlichen Fall mit der vorliegenden Behinderung aufgrund der Nierenerkrankung im Zusammenhang stehen, sind daher als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt gemäß § 35 Abs 1 iVm § 34 Abs 6 EStG 1988 und § 4 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Dies betrifft im gegenständlichen Fall die von der Bf nachgewiesene Medikamentenkosten in Höhe von Euro 617,35 und auch die selbst zu tragenden Kosten für CRP-Bestimmungen in Höhe von Euro 12,00. Diese Kosten wurden auch bereits vom Finanzamt im zugrundeliegenden Erstbescheid als außergewöhnliche Belastungen anerkannt.

Hinsichtlich der Fahrtkosten werden ident zu den Feststellungen der Abgabenbehörde folgende von der Bf beantragte und mit ihrer Behinderung in Zusammenhang stehende Aufwände als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt: Fahrtkosten in Höhe von Euro 286,44 hinsichtlich der Arztbesuche bei der Ärztin Dr. ***Dr1***, in Höhe von Euro 189,00 bezüglich der Termine in der Nierenambulanz des LKH ***Stadt 1***, Euro 203,70 hinsichtlich des Kontrolltermins am LKH ***Stadt 2***, Euro 126,00 hinsichtlich des Aufenthalts am LKH ***Stadt 1*** vom 30.09.-12.10.2019 und Euro 254,52 in Zusammenhang mit dem Rehabilitationsaufenthalt im Gesundheitsressort ***Stadt 3***. Summiert werden somit Fahrtkosten in Höhe von Euro 1.059,66 als außergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit der Behinderung der Bf anerkannt.

Zu den von der Bf beantragten Berücksichtigung von Kosten für eine Impfung (+ Fahrtkosten) und Kosten für eine Titerbestimmung (+ Fahrtkosten) ist auszuführen, dass hinsichtlich dieser Aufwände kein unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt, nachgewiesen wurde (vgl VwGH 14.06.1988, 85/14/0150). Diese beantragten Kosten in summierter Höhe von Euro 22,64 sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Ebenso wurde bei den beantragten Fahrtkosten zu diversen Spezialärzten (ua Augenarzt, FA für Gynäkologie, gynäkologische Ambulanz) kein unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang mit der bestehenden Behinderung nachgewiesen, auch wenn die vorliegenden Behinderungen durchaus mittelbaren Einfluss auf das allgemeine Gesundheitsbild der Bf haben können (vgl VwGH 14.06.1988, 85/14/0150). Die in diesem Zusammenhang beantragten Kosten in Höhe

von Euro 445,32 sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Fußpflegekosten

Die Bf legte von einem Kosmetiksalon ausgestellte Rechnungen dem Leistungsinhalt „Fußpflege“ vor und beantragte diese Kosten aufgrund ihrer 20%igen Behinderung im Zusammenhang mit ihrer Diabeteserkrankung als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind nur Kosten, die durch eine Behinderung im Ausmaß einer festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 25 % bedingt sind, als Kosten der Heilbehandlung zu qualifizieren und damit ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung im Ausmaß von mindestens 25 % stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988, sodass der vom Steuerpflichtigen zu tragende Selbstbehalt abzuziehen ist. Daraus folgt, dass die Kosten in Zusammenhang mit vorliegenden Diabetes und der daraus resultierenden Behinderung von 20 %, wenn überhaupt, nur nach Abzug des Selbstbehalts zu berücksichtigen sind.

Generell ist jedoch auszuführen, dass zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit einer Maßnahme eine ärztliche Verordnung, ein ärztlicher Therapieplan oder ein Gutachten erforderlich ist (ua VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136). Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen werden (VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062; 12.09.2018, Ra 2017/13/0039; 28.10.2004, 2001/15/0164). Darüber hinaus muss sichergestellt sein, dass die durchgeführten Maßnahmen unter Anleitung einer fachkundigen Person - dh eines Arztes oder Therapeuten - eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung des spezifischen Krankheitsbildes haben und die Wirkung der Behandlung auf das Leiden geprüft werden kann (vgl UFS 20.03.2008, RV/2462-W/07; 24.09.2008, RV/0973-L/07; BFH 14.08.1997, III R 67/96). Auch nach der Rechtsprechung des OGH können nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, den therapeutischen Zweck gewährleisten bzw medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen hintanhaltend und somit die Qualifikation als "Heilmittel" oder "Heilbehandlung" für sich in Anspruch nehmen (vgl OGH 05.12.2000, 10 Obs 311/00h).

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens handelt es sich bei den Ausgaben für eine Fußpflege um Aufwendungen, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mehrheitlich von Gesunden verausgabt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Zudem ist in einem Fußpflegestudio in aller Regel kein ärztliches bzw medizinisch geschultes Personal tätig. Gerade aus diesem Grund fordern Lehre und Rechtsprechung als Nachweis für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen

jedenfalls eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit - im Weiteren die Zwangsläufigkeit - der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat (BFG 18.09.2014, RV/5100566/2014).

Die medizinische Notwendigkeit der Fußpflege wurde von der Bf nicht mittels ärztlicher Verordnung nachgewiesen. Die beantragten Kosten in Höhe von Euro 400,40 sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen (auch nicht mit Selbstbehalt) anzuerkennen.

Haushaltshilfe

Von der Bf wurde die Berücksichtigung von Kosten für eine Haushaltshilfe als außergewöhnliche Belastungen beantragt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich ziehen, die für eine Qualifikation als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 in Betracht kommt (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0254). Insbesondere sind Aufwendungen für eine Haushaltshilfe kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob eine Einkommens- oder Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Haushaltshilfe ohnehin üblich ist (vgl VwGH 16.12.2003, 2003/15/0021). Bei kranken oder pflegebedürftigen Personen kann allerdings auch in diesen Fällen insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die für eine normale Haushaltshilfe hinausgeht (vgl VwGH 20.11.1996, 94/15/0141).

Eine außergewöhnliche Belastung kann nach der Rechtsprechung des VwGH vorliegen, wenn sich der Steuerpflichtige der Beschäftigung einer Haushaltshilfe tatsächlich nicht entziehen kann (VwGH 02.08.1995, 94/13/0207), insbesondere, wenn er wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf (VwGH 20.11.96, 94/15/0141).

In diesen Fällen kann insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die einer normalen Haushaltshilfe hinausgeht (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254). Dies ist etwa bei einer täglich nur stundenweise beschäftigten Haushaltshilfe, deren Tätigkeitsbereich sich im Wesentlichen auf die Zubereitung von Mahlzeiten, Raumpflege, Waschen und Bügeln erstreckt, nicht der Fall (vgl VwGH 20.11.1996, 94/15/0141). Grundsätzlich stellen daher die Kosten für eine Haushaltshilfe keine außergewöhnliche Belastung dar. Diese Kosten können sich aber dann als abzugsfähig erweisen, wenn eine alleinstehende Person wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit einer ständigen Betreuung bedarf. Bei Bezug von Pflegegeld kann davon ausgegangen werden, dass gewisse Tätigkeiten im Haushalt von der behinderten Person nicht durchgeführt werden

können. Die dafür aufgewendeten Kosten können in diesem Fall eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Im gegenständlichen Fall steht zwar fest, dass die Einstellung einer Haushaltshilfe anhand der finanziellen Situation der Bf nicht als üblich angesehen werden kann, eine medizinische Notwendigkeit für die Beschäftigung einer Haushaltshilfe wurde von der Bf jedoch nicht nachgewiesen. Im Beschwerdezeitraum lag bei der Bf keine festgestellte Pflegebedürftigkeit vor. Die Notwendigkeit einer ständigen Betreuung der Bf war nicht gegeben. Eine ärztliche Verordnung oder ein anderweitiger medizinischer Nachweis für zwingende Notwendigkeit einer Haushaltshilfe wurde nicht vorgelegt. Zudem war die Bf im Beschwerdezeitraum nicht alleinstehend, sondern verheiratet und ist davon auszugehen, dass auch der Ehemann im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht Haushaltsaufgaben übernehmen konnte. Benötigte Leistungen, welche über die einer normalen Haushaltshilfe hinausgehen, wurden durch die Bf ebenfalls nicht nachgewiesen. Die beantragten Kosten für eine Haushaltshilfe in Höhe von Euro 1.049,88 sind demgemäß nicht als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren.

Krankenhausaufenthalt

Die Bf machte den für ihren aufgrund der vorliegende Behinderung benötigten Aufenthalt im LKH ***Stadt 1*** vom 30.09.2019 bis 12.10.2019 bezahlten Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung geltend. Dieser stand im Zusammenhang mit ihrer Behinderung (Nierenerkrankung). Kosten für Krankenhausaufenthalte sind unter Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen zu subsumieren und daher grundsätzlich ohne Selbstbehalt absetzbar.

Ausgaben für Verpflegung im Rahmen eines Aufenthalts in einem Krankenhaus stellen gemäß § 34 Abs 2 EStG 1988 jedoch keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn sie nicht höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit gleichen Einkommensverhältnissen und gleichen Vermögensverhältnissen erwachsen (vgl BFG 18.11.2020, RV/7104207/2018).

Es ist daher bei einem Krankenhausaufenthalt für zu Hause ersparte Verpflegungskosten eine Haushaltsersparnis von 8/10 des Wertes der vollen freien Station gemäß § 1 SachbezugswerteVO, BGBl II 2001/416, somit in Höhe von Euro 5,23 pro Tag, abzuziehen. Diese Kürzung wurde auch von der Abgabenbehörde bei der Berechnung des Einkommensteuerbescheids vorgenommen.

Gegen die Verminderung der grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen anerkannten Aufwendungen für die Pflege der Bf in einer Krankenanstalt um eine Haushaltsersparnis in Höhe von € 5,23 pro Tag wurde im Beschwerdeverfahren nichts vorgebracht, zudem erscheint diese als angemessen.

Der von der Bf entrichtete Selbstbehalt für den Krankenhausaufenthalt in ***Stadt 1*** ist daher abzüglich einer Haushaltsersparnis in einer Höhe von Euro 185,51 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Begleitkosten zu einem Krankenhausaufenthalt

Von der Bf werden Kosten für die Unterkunft und Verpflegung ihres Ehemannes als Begleitperson bei einem Kontrolltermin bei der Nierenambulanz des LKH ***Stadt 2*** als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Diese Kosten wurden belegmäßig nachgewiesen.

Mit einer Gesundheitsmaßnahme in Zusammenhang stehende Aufwendungen stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 dar, wenn sie zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit (oder sonstigen körperlichen Beeinträchtigung) nachweislich notwendig sind (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254).

Kosten einer Begleitperson können zwangsläufig erwachsen. Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl VwGH 25.5.2004, 2001/15/0027).

Aus dem vorliegenden Gutachten des Bundessozialamtes vom 19.04.2011 geht hervor, dass die Bf aufgrund ihrer Behinderung keinen motorischen Einschränkungen unterliegt und auch die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar ist. Eine ärztliche Anordnung, wonach der Bf die An- und Abfahrt zu diesem Termin alleine nicht möglich war, wurde ebenfalls nicht vorgelegt. Eine Zwangsläufigkeit der Begleitung wurde von der Bf nicht nachgewiesen.

Die für die Begleitperson bekanntgegebenen Kosten in Höhe von Euro 215,70 sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Massagen

Die Bf beantragte die Berücksichtigung von Massagekosten als außergewöhnliche Belastungen. Die Kosten wurden mittels Belegen nachgewiesen. Zudem wurde eine ärztliche Überweisung hierfür vorgelegt. Begründet wurde die ärztliche Verordnung mit dem Vorliegen von Diabetes und der bei der Bf durchgeführten Nierentransplantation. Nach Angaben der Bf in ihrer Stellungnahme vom 04.04.2024 dienten die medizinisch verordneten Massagen insbesondere dazu, Abstoßreaktionen der transplantierten Niere vorzubeugen und Narbenrückbildungen bei der Niere durch eine verbesserte Durchblutung zu fördern.

Mit einer Gesundheitsmaßnahme in Zusammenhang stehende Aufwendungen stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 dar, wenn sie zwangsläufig erwachsen,

womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit (oder sonstigen körperlichen Beeinträchtigung) nachweislich notwendig sind (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254).

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit setzt in Bezug auf Krankheitskosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand voraus und dass ohne Anwendung der Maßnahmen ernsthafte gesundheitliche Nachteile eintreten oder sich zumindest abzeichnen. Eine Zwangsläufigkeit des Aufwands ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vgl VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024; VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0027).

Voraussetzung für Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ist, dass die zwangsläufig erwachsen sind, wovon ausgegangen wird, wenn deren medizinische Notwendigkeit nachgewiesen werden kann (vgl *Renner*, SWK 2011, 28 ff). Eine Abgrenzung derartiger zwangsläufig angefallener Kosten hat insbesondere zu allgemeinen Kosten der Lebensführung zu erfolgen, also bei Aufwendungen, die üblicherweise auch Gesunde zur Steigerung ihres Wohlbefindens tätigen. Bei diesen ist nach Judikatur eine ärztliche Verordnung im Vorfeld zur Anerkennung als außergewöhnliche Belastung notwendig (vgl VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Ob eine Maßnahme aus medizinischer Sicht notwendig ist, ergibt sich aus einer entsprechenden ärztlichen Anordnung oder vergleichbaren Anhaltspunkten (VwGH 07.09.2022, Ra 2021/13/0157)

Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf eine ärztliche Verordnung für die durchgeführten Massagen vorgelegt, welche vor Behandlungsbeginn eingeholt wurde und aus welcher ersichtlich ist, dass die Verordnung aufgrund der vom Sozialministeriumservice festgestellten Behinderungen (Nierenerkrankung, Diabetes) ausgestellt wurde. Zudem führte die Bf nach Ansicht des Gerichts in ihrem Schriftsatz vom 04.04.2024 nachvollziehbar aus, dass die Massagen für die Behandlung ihres Nierenleidens erforderlich und notwendig waren. Die Behörde ist diesen Ausführungen nicht entgegengetreten.

Die medizinische Notwendigkeit und die damit einhergehende Zwangsläufigkeit sowie deren Zusammenhang mit ihrer Behinderung wurden von der Bf somit nachgewiesen und sind die Kosten für Massagen in Höhe von € 770,56 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Kosten für Rehabilitationsaufenthalt

Rehabilitationskosten sind unter Kosten der Heilbehandlung zu subsumieren und können als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren sein.

Die Bf machte die von ihr selbst zu tragenden Kosten für einen Rehabilitationsaufenthalt im Gesundheitsressort ***Stadt 3*** als außergewöhnliche Belastungen geltend. Die Reha wurde

mit der Hausärztin akkordiert und von der Pensionsversicherungsanstalt bewilligt. Das Gesundheitsressort ***Stadt 3*** ist ein Rehabilitationszentrum für Stoffwechselerkrankungen, welches Therapien unter ärztlicher Aufsicht und mit Unterstützung von diplomierten Pflegepersonal durchführt.

Aufgrund der ärztlichen Akkordierung, der Bewilligung durch die Sozialversicherungsanstalt (und deren Leistung von Kostenersatz) sowie der Gestaltung und Spezialisierung der vorliegenden Gesundheitseinrichtung geht das erkennende Gericht ident zur Würdigung der Abgabenbehörde von einem medizinisch notwendigen Rehabilitationsaufenthalt aus, welcher im Zusammenhang mit der Behinderung der Bf (der Nierenerkrankung) steht (vgl VwGH 22.02.2001, 98/15/0123; 22.12.2004, 2001/15/0116; 24.09.2008). Die von der Bf für den Rehabilitationsaufenthalt selbst getragenen Kosten sind somit grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Bei einem Krankenhausaufenthalt und ebenso bei einem Rehabilitationsaufenthalt ist jedoch eine Haushaltsersparnis iHv EUR 5,23 pro Tag in Abzug zu bringen (vgl VwGH 22.01.1992, 90/13/0120).

Die von der Bf selbst zu tragenden Kosten für den Rehabilitationsaufenthalt im Gesundheitsressort ***Stadt 3*** sind daher, wie auch von der Bf bereits selbst bekanntgegeben, um eine Haushaltsersparnis in Höhe von Euro 109,83 (5,23 x 21 Tage des Aufenthalts) zu kürzen, sodass ein Betrag von Euro 560,86 als zwangsläufig erwachsen und somit als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen ist.

Diätverpflegung

Gemäß § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids in Höhe von Euro 70,00, bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit in Höhe von Euro 51,00 und bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit in Höhe von Euro 42,00 pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

Der Abzug des Diätpauschalbetrages ohne Selbstbehalt erscheint möglich, wenn die innere Krankheit zu einer Steigerung des bestehenden Ausmaßes der Körperbehinderung auf zumindest 25 % führt (vgl Müller, SWK 1997, S 644). Liegt insgesamt eine mindestens 25 %ige Behinderung vor, genügt es jedoch für den Entfall des Selbstbetrags, wenn der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20 % ist (Einschätzungsverordnung oder der Richtsatzverordnung (Zusatzeintragung im Behindertenpass) beträgt (vgl Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 35, Rz 13). Im gegenständlichen Fall liegt eine Gesamtbehinderung von 50 % vor, wobei durch das

Bundessozialamt aufgrund der Nierenerkrankung einen Behindertengrad von 50 % und aufgrund der Diabeteserkrankung von 20 % festgestellt wurde. Nach der oben zitierten Literatur ist somit grundsätzlich anhand der festgestellten prozentualen Behinderungen sowohl die Berücksichtigung eines Pauschalbetrags für die Nierenerkrankung als auch für die Diabeteserkrankung möglich.

Die Abgabenbehörde berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2019 einen Pauschalbetrag von Euro 840,00, somit Euro 70,00 monatlich, für eine Diätverpflegung aufgrund der vorliegenden Diabetes. In der Beschwerdevorentscheidung änderte das Finanzamt diesen Betrag auf Euro 51,00 monatlich, da eine Diätverpflegung durch die Bescheinigung des Sozialministeriumsservice für das Jahr 2019 nur für die Nierenerkrankung nachgewiesen sei. Die Bf beantragt die Berücksichtigung einer Diätverpflegung für ihre Diabeteserkrankung.

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen kann mit einer Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen oder durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät erfolgen. Dieser Nachweis bzw die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl ua VwGH 24.11.1999, 94/13/0255).

Aus dem vorliegenden Gutachten des Bundessozialamtes vom 19.04.2011 lässt sich entnehmen, dass die Bf bereits seit dem Jahr 2010 an einer schweren Nierenerkrankung leidet und daraus eine Behinderung iHv 50 % resultiert und gemäß Eintragung im Behindertenpass (D2) auch eine Diätverpflegung für diese Erkrankung einzuhalten ist. In einer Zusatzeintragung wurde vom Bundessozialamt am 22.04.2021 des Weiteren bestätigt, dass bei der Bf gemäß einem Befund aus dem Jahr 2019 eine Diabetes mellitus vorliegt, aus welcher ein Behinderungsgrad von 20 % resultiert. In weiterer Folge wurde im Jahr 2021 auch ein neuer Behindertenpass der Eintragung D1 ausgestellt, woraus sich eine Diätverpflegung aufgrund der Diabetes ableiten lässt.

Der Bescheinigung des Bundessozialamtes vom 22.04.2021 ist zu entnehmen, dass bereits im Jahr 2019 ein ärztlicher Befund mit der Diagnose Diabetes mellitus erstellt wurde. Obwohl die Gesundheitsschädigung der Krankendiätverpflegung wegen Zuckerkrankheit vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen erst im Jahr 2021 festgestellt wurde, ist es auf Grund des zitierten Befundes des Jahres 2019 als erwiesen anzusehen, dass die Gesundheitsschädigung Zuckerkrankheit im strittigen Jahr 2019 bereits bestanden hat und die damit verbundenen Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung angefallen sind. Als weiteres Indiz wird vom erkennenden Gericht die von der Bf bereits im Jahr 2019 absolvierte Schulung hinsichtlich der Diabeteserkrankung und der diesbezüglichen Ernährung angesehen. Auch daraus lässt sich ableiten, dass die Erkrankung der Diabetes bei der Bf bereits im Jahr 2019 bestanden hat. Auch

in der ärztlichen Verordnung bezüglich der Massageleistungen aus dem Jahr 2019 wird bereits auf die Diabeteserkrankung Bezug genommen. Zudem blieben die Ausführung der Bf, dass die Diabeteserkrankung bereits im Jahr 2017 diagnostiziert wurde, unwidersprochen.

Es sind daher bei der Bf gemäß § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen Aufwände für eine Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Zuckerkrankheit in Höhe von 70 Euro pro Kalendermonat (840 Euro jährlich) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Fazit

Zusammenfassend sind nachgewiesene Kosten aus der Behinderung der Bf in Höhe von Euro 3.205,94 als außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) anzuerkennen, welche sich aus folgenden Positionen ergeben:

Medikamentenkosten	€ 617,35
CRP-Gebühren	€ 12,00
Fahrtkosten iZm Behinderung	€ 1.059,66
Selbstbehalt LKH ***Stadt 1***	€ 185,51
Massagekosten	€ 770,56
Reha-Kosten	€ 560,86

Des Weiteren ist der Freibetrag für die Mehraufwendungen für eine Krankendiätverpflegung aufgrund der bereits im Jahr 2019 bestehenden Diabeteserkrankung in Höhe von Euro 840,00 steuermindernd zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Notwendigkeit eines Nachweises

tatsächlicher Kosten als außergewöhnlicher Belastung aus dem Titel der Behinderung ergibt sich schon aus den gesetzlichen Grundlagen und der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur. Die Frage, ob im gegenständlichen Fall ein entsprechender Nachweis hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen erbracht wurde, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Juni 2024