

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KINDL Rechtsanwalt GmbH, Geusaugasse 17, 1030 Wien, über die Beschwerden vom 29. Januar 2019 gegen die Bescheide des ***FA*** datiert vom 27. November 2018 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 wird abgeändert und insofern der Beschwerde gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin übermittelte ihre **Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2017** am 23. November 2018 elektronisch.

Der **Umsatzsteuerbescheid 2017** datiert vom 27. November 2018 und auch jener für die Einkommensteuer 2017 vom gleichen Datum folgte den Abgabenerklärungen.

Beim **Einkommensteuerbescheid 2017**, welcher am gleichen Tag erstellt wurde, stellte das Finanzamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 65.027,37, allgemeine Krankheitskosten von € 2.736,36, einen Grad der Behinderung von 25 % und zusätzliche Kosten der Behinderung von € 477,00 fest.

Daraus ergaben sich im Effekt keine außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) abgesehen vom Freibetrag wegen eigener Behinderung nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von € -75,00 und nachgewiesenen Kosten für die eigene Behinderung nach der Verordnung für außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € -477,10.

Dies wurde damit begründet, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, den Selbstbehalt von € 9.116,49 nicht überstiegen hätten.

Am 17. Dezember 2018 ersuchte die Beschwerdeführerin durch ihre rechtsfreundliche Vertreterin im Wege des FinanzOnline um die **Verlängerung der Rechtsmittelfristen** für die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2017 bis 31. Januar 2019, da die Sichtung der Unterlagen der Beschwerdeführerin aufgrund des vermehrten Arbeitsanfalles in der Vorweihnachtszeit nicht durchgeführt werden könne und nicht alle notwendigen Unterlagen vorlägen.

Am 29. Januar 2019 erhob die Beschwerdeführerin **Beschwerde gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2017** im Weg ihrer steuerlichen Vertreterin und brachte zur Umsatzsteuer vor, dass im Rahmen einer Besprechung zwischen steuerlicher Vertreterin und Beschwerdeführerin hervorgekommen sei, dass die Beschwerdeführerin einen Wintergarten besitze, welcher nach ihren Angaben zu 100 % für Bürotätigkeiten und Besprechungen im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit verwendet werde. Das Wohnhaus habe eine Wohnfläche von 117,83 m², der Wintergarten von 49,00 m². Somit betrage der unternehmerische genutzte Anteil des Gesamtgebäudes inklusive Wintergarten 29,37 %. 2017 sei für das Gesamtgebäude inklusive Wintergarten eine Photovoltaikanlage angeschafft worden. Der auf den unternehmerischen Teil entfallende Betrag der Vorsteuer für die Photovoltaikanlage betrage € 1.072,50.

Im ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid 2017 seien Vorsteuern für Telefonkosten in der Höhe von € 224,07 geltend gemacht worden. Dies entspreche einem Anteil von 50 % der gesamten Vorsteuern der Telefonkosten. Die Beschwerdeführerin beantrage diesen Anteil von 50 % auf 80 % zu erhöhen, da die Beschwerdeführerin die Telefonate nach ihren eigenen Angaben überwiegend für Tätigkeiten im Rahmen der Hausverwaltung der ihr zugerechneten Immobilien führe. Daher beantrage die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung von zusätzlichen 30 % Vorsteuer für Telefonkosten in der Höhe von € 134,44 und die Vorsteuern 2017 gemäß § 12 UStG mit gesamt € 12.405,41 festzusetzen.

Bei der Einkommensteuer 2017 argumentierte die Beschwerdeführerin, dass bereits 2001 seitens der Bundespolizeidirektion eine 30 %-ige Erwerbsminderung der Beschwerdeführerin festgestellt worden sei. Mit (privatem ärztlichem) Attest vom 12. Oktober 2017 sei eine Erwerbsminderung von 60 % bestätigt worden. Die Beschwerdeführerin beantrage daher den Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 55 % bis 64 % gemäß § 34 und § 35 Abs. 3 EStG 1988 mit € 294,00 festzusetzen.

Die Beschwerdeführerin habe 2017 einen Treppenlift aufgrund ihrer Gehbehinderung angeschafft und seien auch mehrere Arztbesuche im Zusammenhang mit ihrer Behinderung gestanden. Somit würden die tatsächlichen außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt 2017 gemäß § 34 Abs. 6 und § 35 EStG 1988 € 12.382 betragen.

Aufgrund ihrer Gehbehinderung sei die Beschwerdeführerin nicht in der Lage öffentliche Verkehrsmittel zu benützen und daher zwingend auf ein eigenes Kraftfahrzeug angewiesen. Aus diesem Grund beantrage sie den pauschalen Freibetrag für das auf die behinderte Person zugelassene Kraftfahrzeug wegen festgestellter Mobilitätseinschränkung gemäß Verordnung zu § 34 und § 35 EStG in der Höhe von € 2.280,00 zuzuerkennen.

2017 sei die Beschwerdeführerin an Gastritis erkrankt, wodurch sie gezwungen gewesen sei, Diät zu halten. Sie mache daher den pauschalen Freibetrag für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung aufgrund einer Magenkrankheit gemäß der Verordnung zu § 34 und § 35 EStG 1988 in der Höhe von € 504,00 geltend.

Weiter führte die Beschwerdeführerin, wie in der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2017 aus, dass sie einen Wintergarten besitze, der nach ihren Angaben zu 100 % für Bürotätigkeiten und Besprechungen im Rahmen der Einkunftserzielung aus Vermietung und Verpachtung verwendet werde. Der für die Einkunftserzielung in der Vermietung und Verpachtung genutzte Anteil des Gesamtgebäudes inklusive des Wintergarten betrage 29,37 %. In der zweiten Jahreshälfte 2017 sei für das Gesamtgebäude samt Wintergarten eine Photovoltaikanlage angeschafft worden. Der auf den zur Einkunftserzielung in der Vermietung und Verpachtung entfallende Teil der Anschaffungskosten betrage netto € 5.362,69. Unter der Annahme einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren mache die Beschwerdeführerin eine Abschreibung in der Höhe von € 268,13 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend.

Ebenso wie bei der Umsatzsteuer 2017 brachte die Beschwerdeführerin noch vor, dass sie bisher mit netto € 1.120,35 die Hälfte der gesamten Telefonkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht habe. Sie beantrage diesen Anteil auf um € 672,21, also 30 %, auf 80 % zu erhöhen, da die Beschwerdeführerin ihre Telefonate überwiegend im Rahmen der Verwaltung der von ihr vermieteten Häuser führe.

Insgesamt sollten daher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2017 mit € 64.087,03 festgesetzt werden.

Der Beschwerde beigelegt waren ein als „*Beilage zur Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2017*“ und ein „*Beilage zur Einkommensteuererklärung 2017*“ benannte Schriftstücke sowie diverse Rechnung und Zahlungsbelege und Bestätigungen.

In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung führte die Beschwerdeführerin nochmals aus, dass sie einen Wintergarten besitze, welcher zu 100 % für Bürotätigkeiten und als Besprechungsraum genutzt werde. Das Wohnhaus habe eine Nutzfläche von 117,83 m², der Wintergarten von 49 m² was Gesamtnutzfläche von 166,83 m² ergebe. Der betriebliche Anteil des Gebäudes betrage daher 29,37 %. Die Beschwerdeführerin habe eine Photovoltaikanlage um € 21.910,00 brutto angeschafft. Darauf seien € 3.651,67 an Umsatzsteuer entfallen. Die Anschaffungskosten hätten daher netto € 18.258,33 betragen. Der unternehmerische Anteil von 29,37 % der Umsatzsteuer betrage daher € 1.072,50 und entsprechend die Vorsteuer des Jahres 2017 aus dieser Anschaffung den gleichen Betrag. Dazu beigelegt waren Teilrechnungen, Zahlungsbelege und Schlussrechnung für die Anschaffung der Photovoltaikanlage.

In dem als Beilage zur Einkommensteuer bezeichneten Schriftstück führte die Beschwerdeführerinnen Aufwendungen an, welche sie als außergewöhnliche Belastung geltend machen wollte. Als erstes wurde ein Kuraufenthalt vom 19. Februar 2017 21. Februar 2017 (Übernachtung mit Halbpension € 253,51, abzüglich Haushaltsersparnis € -7,86, Kurbehandlung/Medikamente € 27,65, Kurarzt € 21,00, Bahnfahrt € 152,80) für € 477,10 (vorzeitiger Abbruch krankheitshalber) genannt. Als Nächstes machte die Beschwerdeführerin € 10.023,00 für die bezahlten Rechnungen für die Installation eines Treppenliftes und € 1.882,00 an Arztkosten in Zusammenhang mit der Gehbehinderung geltend und kam zum Schluss, dass es sich bei den gesamten Aufwendungen um außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von € 12.382,10 gehandelt habe.

Dem war ein privates ärztliches Attest beigelegt, aus welchem hervorgeht, dass die Beschwerdeführerin seit 2014 in Behandlung des das Attest ausstellenden Arztes war. Bereits 2001 sei von der Bundespolizeidirektion eine Erwerbsminderung von 30 % festgestellt worden. Es lägen bei der Beschwerdeführerin beidseitige Gonarthrosen und eine endoskopisch gesicherte Gastritis vor. Nach Ansicht dieses Arztes bestehe eine Erwerbsminderung der Beschwerdeführerin von 60 %.

Weiter beigelegt waren eine Rechnung über eine Anzahlung für den Kauf eines Treppenliftes vom 11. Juli 2017 von brutto € 3.261,00, Zahlungsbelege über die Teilbeträge und eine Schlussrechnung über die Gesamtsumme von € 10.023,00, eine privatärztliche Honorarnote von € 100,00 über Ordination, Blutabnahme und Besprechung des weiteren Behandlungsverlaufes vom 26. Januar 2017, eine weitere derartige Honorarnote vom 30. Mai

2017 (€ 150,00; Ordination, medikamentöse Umstellung, detailliertes Patientengespräch, Besprechung des weiteren Behandlungsverlaufes), die Honorarnote vom 7. August 2017 (€ 140,00; Ordination, detailliertes Patientengespräch, Befunddurchsicht sowie Besprechung des weiteren Behandlungsverlaufes), Honorarnote vom 16. August 2017 (€ 120,00; Ordination, Befundbesprechung), Honorarnote vom 5. September 2017 (€ 120; Ordination, Blutabnahme sowie Besprechung des wahren Behandlungsverlaufes), zwei Honorarnoten eines Facharztes für Labormedizin vom 25. September 2017 (€ 74,00; B-Natriuretic Peptide, Homozystein, Calcitonin; € 93,00; Vitamin E, CA125, CA 15.3), eine Honorarnote vom 16. Oktober 2017 über eine Kroyo-Analgesie nervus sepherus rechts, PRP nervus sepherus rechts, jeweils ultraschallgezielt, unter antibiotischer Abschirmung in Sedoanalgesie, eine Rechnung über Laboranalysen vom 18. Dezember 2017 (€ 215,00; HbA1c, B-Natiuretic Peptide, Homozystein, CEA, Alpha Fetoprotein, CA 19,9, CA125, CA 15,3) und eine Honorarnote vom 18. Dezember 2017 (€ 120,00; Ordination, Blutabnahme, detailliertes Patientengespräch, Infusion [Ringerlösung mit Vitaminen] sowie Besprechung des weiteren Behandlungsverlaufes).

Die zweite Beilage der Beschwerdeführerin zur Einkommensteuererklärung 2017 erläuterte ein weiteres mal, wie jene zur Umsatzsteuer, den Anteil des Wintergartens, dass dieser von der Beschwerdeführerin als Büroraum genutzt werde. Der Anteil des Wintergartens am gesamten Wohnraum betrage 29,37 %. Dementsprechend ordnete die Beschwerdeführerin diesen Anteil den Nettoanschaffungskosten von € 18.258,33 der Photovoltaikanlage als Berechnungsbasis Absetzung für Abnutzung (Afa von € 5.362,69 auf zehn Jahre, € 536,27; Halbjahres-Afa 2017 € 268,13) zu. Angefügt war eine Planzeichnung des als Sommerhaus bezeichneten rundum verglasten Wintergartens und der daran anschließenden Terrasse (30,95m²), die vom Haus aus nur über den Wintergarten erreichbar ist. Schließlich finden sich darin noch Rechnungen und Zahlungsbelege zur Errichtung und Einrichtung der Photovoltaikanlage.

Am 14. Februar 2019 ersuchte das Finanzamt mittels **Vorhalt** den Grad der Behinderung durch eine amtliche Bescheinigung (Opferrente: Landeshauptfrau oder Landeshauptmann, Berufsunfall: Sozialversicherungsträger, ansonsten: Sozialministeriumservice), wie Behindertenpass oder abschlägigem Bescheid, aus dem der Behinderungsgrad ersichtlich ist, nachzuweisen. Ebenso sollten eventuelle Ersätze durch eine Krankenkasse oder Versicherung bekannt gegeben werden. Die Unzumutbarkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel sollte ebenso wie die Diäterfordernis von der zuständigen Stelle nachgewiesen werden. Nach Ansicht des Finanzamtes seien die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer oder Büro nur für berufliche oder betriebliche Tätigkeiten abzugsfähig. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würden dazu nicht zählen. Es solle erläutert werden, welche Bürotätigkeiten und Besprechungen im Rahmen der Vermietung und Verpachtung im Wintergarten durchgeführt worden seien. Außerdem sei die Höhe der geltend gemachten Telefonkosten zu erläutern und durch Vorlage von Rechnungen glaubhaft zu machen.

Darauf **antwortete die Beschwerdeführerin** nach Fristverlängerung mithilfe eines neuen steuerlichen Vertreters, dass die Beschwerdeführerin nach dem beigelegten Bescheid des Sozialministeriums zu 30 % behindert sei. Gegen diesen Bescheid habe die Beschwerdeführerin ein Rechtsmittel ergriffen, da sie höchstens 30 bis 40 Meter gehen könne. Sie könne sich kaum bewegen und klage über massive Schmerzen an der Wirbelsäule, der Hüfte und an den Gelenken. Sie befinde sich in laufender ärztlicher Behandlung und sei in Besitz verschiedener privater ärztlicher Gutachten, welche ihr einen höheren Grad der Behinderung von 55 bis 60 % bestätigen würden. Für die oben aufgezählten Aufwendungen habe die Beschwerdeführerin keinen Kostenersatz erhalten. Aufgrund des derzeitigen Behinderungsgrades von 30 % sei es nicht vorgesehen, dass ein Bescheid im Sinne des § 29b StVO (Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159/1960) ausgestellt werden könne. Es werde jedoch um ein Ausstellen eines Behindertenpasses aufgrund ärztlicher Gutachten angesucht. Die Beschwerdeführerin habe, wie bei endoskopischer Untersuchung festgestellt, aufgrund massiver körperlicher Abnutzungserscheinungen eine Gastritis und benötige eine diätische Ernährung. Die Beschwerdeführerin betreibe die Verwaltung ihrer Immobilien selbst in ihrem eigens dafür eingerichteten Büro in ihrem Haus und bediene sich keiner Hausverwaltung. Sie erstelle alle Abrechnungen und führe alle Telefongespräche mit Mietern, Interessenten, Handwerkern, Reinigungsfirmen und so weiter selbst. Diese Tätigkeit der Beschwerdeführerin gehe weit über bloße Vermietung und Verpachtung hinaus und sei einer Hausverwaltung vergleichbar. Aufgrund ihrer Behinderung empfangen die Beschwerdeführerin auch alle Geschäftspartner (Mieter und Handwerker) im eigens eingerichteten und vom Wohnraum abgetrennten Büro. Die Besprechungen seien also als solche Sinne einer Hausverwaltung anzusehen.

Beigelegt war ein Bescheid des Sozialministeriumservice datiert vom 22. März 2019, in welchem der Grad der Behinderung der Beschwerdeführerin ab diesem Zeitpunkt mit 30 % festgesetzt wurde und die dagegen gerichtete Beschwerde datiert vom 16. April 2019 mit dem Antrag den Grad der Behinderung mit 50 % festzusetzen.

Neben den oben bereits bei der gegenständlichen Beschwerde übermittelten Unterlagen legte die Beschwerdeführerin noch Telefonrechnungen für das Jahr 2017 samt Detailaufstellungen vor.

In der **Beschwerdevorentscheidung** datiert vom 24. Mai 2019 betreffend die **Umsatzsteuer** 2017 der Beschwerdeführerin wurde der Gesamtbetrag der geltend gemachten Vorsteuern von € 11.198,47 auf € 11.332,91 erhöht und dies damit begründet, dass die Vorsteuer um jenen Betrag berichtigt worden sei, der auf die Kürzung der Werbungskosten entfalle.

Am gleichen Tag verfasste das Finanzamt auch die **Beschwerdevorentscheidung** zur **Einkommensteuer** 2017, in welcher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 65.027,37 im Erstbescheid auf € 64.355,17 reduziert wurden. Die Notwendigkeit einer Magendiät (Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastung in Höhe von

€ 504,00) und außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von € 12.382,10 wurden berücksichtigt.

Das teilweise Abweichen vom Beschwerdebegehren begründete das Finanzamt in einem am 3. Juni 2019 zugestellten Schriftstück (**ergänzende Begründung**).

Hinsichtlich des Grades der Behinderung der Beschwerdeführerin erklärte das Finanzamt, dass die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung im Sinne des § 35 Abs. 2 erster bis dritter Teilstich EStG 1988 von der zuständigen Stelle nachzuweisen seien.

Im Vorhalteverfahren sei der Bescheid des Sozialministeriums vom 22. März 2019 über den Grad der Behinderung von 30 % vorgelegt worden. Auch wenn dieser Bescheid von der Beschwerdeführerin bekämpft werde, sei die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses nicht möglich. Eine im Laufe eines Kalenderjahres erfolgte Feststellung des Grades einer Behinderung gelte für Zwecke der Steuerermäßigung immer für das ganze Kalenderjahr. Daher habe für das Jahr 2017 kein höherer Grad der Behinderung berücksichtigt werden können.

Der Freibetrag für Gehbehinderte, also für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen würden, sei zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden könne, gedacht.

Das Vorliegen einer Körperbehinderung sei durch einen Ausweis gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960, einen ("*alten*") Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz 1952, eine vor dem 1. Januar 2005 erfolgte Feststellung im Sinne des § 36 Abs. 2 Z 3 BBG oder die Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Mobilitätseinschränkung auf Grund einer Behinderung im Behindertenpass (BGBl. II Nr. 495/2013) beziehungsweise die bis 31. Dezember 2013 erfolgte Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG) nachzuweisen. Einen demensprechenden Nachweis habe die Beschwerdeführerin nicht erbracht.

Hinsichtlich der Aufwendungen (beziehungsweise die beantragte Absetzung für Abnutzung) für die 2017 angeschaffte Photovoltaikanlage auf dem privaten Haus der Beschwerdeführerin führte das Finanzamt aus, dass Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen seien, welche nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen würden. Eine auf einem privaten Wohnhaus angeschaffte beziehungsweise montierte Photovoltaikanlage diene nicht der Einnahmenerzielung (bei den Einkünften aus Vermietung

und Verpachtung). Daher könnten die Kosten auch nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Im **Antrag auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht** gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2017 vom 27. Juni 2019 beantragte die Beschwerdeführerin, keinen Selbstbehalt bei den außergewöhnlichen Belastungen in Abzug zu bringen, den monatlichen Freibetrag für körperliche Behinderung in Zusammenhang mit der Nutzung von privaten Fahrzeugen und Notwendigkeit eines privaten Arbeitszimmers sowie eine Änderung der Abschreibung der Immobilie ***1***, ***2***, ausgehend von einer Restnutzungsdauer von 42 Jahren anzuerkennen. Darüber hinaus beantragte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin das Abhalten einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter nach § 274 Abs. 1 lit. b BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961).

Dazu brachte die Beschwerdeführerin zum Grad der Behinderung vor, dass auch aus dem Zeitraum 2017 private Atteste vorliegen würden, welche bescheinigen würden, dass die Beschwerdeführerin nur kurze Strecken von maximal 100 bis 150 Metern zu Fuß zurücklegen könne. Öffentliche Verkehrsmittel könne sie nicht nutzen, da sie weder zusteigen oder gegebenenfalls stehen könne. Die Beschwerdeführerin habe diese Beschwerden schon seit langer Zeit und habe die Bundespolizeidirektion ***18*** im Jahr 2001 eine Erwerbsminderung von 30 % festgestellt.

Bezüglich der Aufwendungen für eine Photovoltaikanlage erklärte die Beschwerdeführerin, dass das Finanzamt nicht darauf eingegangen sei, ob sie richtigerweise Ausgaben für ein Arbeitszimmer habe ansetzen können. Ein entsprechender Brief der Beschwerdeführerin sei beigelegt.

Darüber hinaus erklärte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin erst am 19. Februar 2019 die Vertretung der Beschwerdeführerin übernommen und dabei festgestellt zu haben, dass für die Immobilie ***1***, ***2***, trotz eines beim Ankauf erstellten beigelegten Gutachtens über eine Restnutzungsdauer von 46 Jahren, von der vormaligen steuerlichen Vertreterin ab dem Kauf nur eine Absetzung für Abnutzung von 1,5 % abgesetzt worden sei. Die Beschwerdeführerin beantrage daher die Restnutzungsdauer dieser Liegenschaft ab 2017 mit 42 Jahren anzusetzen.

Der Beschwerde beigelegt war ein weiteres mal das oben beschriebene private ärztliche Attest vom 12. Oktober 2017 in welchem der die Beschwerdeführerin behandelnde Arzt davon ausgeht, dass bei diese eine 60 %-ige Erwerbsminderung bestehe.

Als zweite Beilage findet sich eine von der Beschwerdeführerin verfasste Auflistung ihrer Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Vermietung, nämlich das Vereinnahmen und die Verwaltung des Mietzinses, das Überprüfen der fristgerechten Bezahlung des Mietzinses, eventuell das Verfassen von Mahnungen oder das Einreichen einer Klage, das Führen eines

Mietenbuches, das Anpassen der Mieten bei Index- und Staffelfvereinbarungen, das Verhandeln und Gestalten von Mietverträgen und sonstiger gebäudespezifischer Vereinbarungen und Verträge, das Bezahlen anfallender Kosten, das Durchführen von Überweisungen, diverse Bankgeschäfte, Kautionsveranlagungen, Kautionsabrechnungen, das Bezahlen von fälligen Steuern und Abgaben, das Beauftragen und Bezahlen von Versorgungsleistungen (wie Müll, Strom, Wasser, Rauchfangkehrer, Grundsteuern und so weiter), das Führen von Büchern wie Objekt- und Mieterakten, der Betrieb und die Kontrolle von Einrichtungen (wie Gegensprechanlagen, Heizung, und so weiter), das Bestellen von Dienstleistern (für Reinigung, Winterdienst, Wartung, und so weiter), das Beauftragen und die notwendigen Verhandlungen für Reparaturen oder Renovierung mit ausführenden Firmen, das Einholen von Kostenvoranschlägen, das Vereinbaren von Terminen und Kontrolle der Arbeiten, das Neuvermieten freier Objekte, das Bearbeiten und Schalten von Inseraten, das Verhandeln mit Mietinteressenten, das Aushandeln von Mietverträgen, das Erstellen von Mietverträgen und deren Vergebührung, das Veranlagung von Kautionen, die Übergabe und Übernahme des Mietobjektes, das Ummelden von Strombezugsverträgen, die Abrechnung von Kautionen, das Sortieren sämtlicher Belege für die Steuererklärungen, das Zuordnen zu den einzelnen Immobilien und das Übermitteln der Unterlagen an den Steuerberater.

Die Beschwerdeführerin besitze folgende Immobilien:

- ***7***, ***3***, - Keine Hausverwaltung,
- ***7***, ***4***, - Keine Hausverwaltung,
- ***5***, ***6***, - Nur die Betriebskosten werden von der Hausverwaltung vorgeschrieben,
- ***2***, ***1*** - Die Hausverwaltung übernehme die Betriebskostenabrechnung, die Vorschreibung und Inkasso der Miete und weitere wesentliche Punkte.

Dem Vorlageantrag weiter beigelegt war ein kopiertes Zitat ohne Fundstelle, wonach die Tätigkeit als Hausverwalter eigener Häuser und Gewerbeimmobilien gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG (?) von den Finanzämtern als sonstige selbständige (freiberufliche) Tätigkeit anerkannt werde. Sie unterliege nicht der Aufsicht des Gewerbeamtes und sei nicht gewerbesteuerpflichtig. Eine Anmeldung der selbständigen Tätigkeit als Hausverwalter beim Finanzamt sei ausreichend. Sofern die persönliche Arbeitsleistung des Hausverwalters eine Größenordnung annehme, welche die Hauptverantwortlichkeit des Hausverwalters in Frage stelle, beispielsweise bei der Verwaltung von mehr als circa 1.000 Wohneinheiten, sei von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen. In diesem Fall sei eine Gewerbeanmeldung beim Gewerbeamt notwendig.

Die nächste Beilage zum Vorlageantrag ist eine handschriftlich verfasste Aufstellung der laufenden Aufwendungen für das Wohnhaus der Beschwerdeführerin im Jahr 2017 über gesamt € 13.322,70 (Grundsteuer, Rauchfangkehrer, Wassergebühren, Wartung Klimagerät,

Winterdienst, Installation Wasserzähler, Installateur Reparaturen, Gasverbrauch, Stromverbrauch, Wartung Heizung, Reparatur Heizungsregler).

Weiter finden sich nochmals die oben beschriebenen „*Beilage zur Einkommensteuererklärung*“, der Plan des Wintergartens, die Rechnungen und Zahlungsbelege zur Errichtung der Photovoltaikanlage, die „*Beilage zur Umsatzsteuererklärung*“ und ein Privatgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Gutachters über die Aufteilung von Grund und Bodenanteil und Gebäudewertanteil (€ 1,393.400,00) der Liegenschaft ***2***, ***1***, vom 26. Februar 2017 erstellt zum Stichtag 5. Dezember 2013, als Beilage zum Vorlageantrag.

Mit Beschluss vom 8. Februar 2024 **beauftragte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt Österreich mit Erhebungen** bei der Beschwerdeführerin.

Darüber berichtete das Finanzamt, dass bei der Erhebung in der Wohnung der Beschwerdeführerin der am 17. August 2020 ausgestellte Behindertenausweis des Sozialministeriumservice vorgelegt worden sei.

Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin habe ihr Haus eine Wohnnutzfläche von ungefähr 105 m², der Wintergarten von etwa 45 m², das Wohnzimmer im Wohnhaus 35 m². Die Beschwerdeführerin nutze etwa die Hälfte des Wohnzimmers als Büro, in welchen sich ein Kopier- und Faxgerät, eine Schreibmaschine mit Rechner, ein Schreibtisch und diverse Büroschränke finden würden. Das Wohnzimmer sei optisch durch Pflanzen vom Büroteil getrennt.

Die Beschwerdeführerin habe das Fotografieren erlaubt.

Der Wintergarten sei auch im Jahr 2017 wie im Zeitpunkt Erhebung ausgestattet gewesen. Dieser Wintergarten werde ausschließlich für Besprechungen genutzt, deswegen befinde sich dort ein großer Tisch. Die Pflanzen seien im Sommer auf der Terrasse. Im Keller des Hauses würde sich die Ablage der Vermietungsunterlagen befinden. Die typische Büroeinrichtung sei nach der Darstellung der Beschwerdeführerin im geteilten Wohnzimmer. Die Photovoltaikanlage sei auf einem Teil des Wohnhauses montiert.

Im Jahr 2017 habe die Beschwerdeführerin folgende Objekte vermietet:

7, ***4***, - keine Mieteinkünfte,
5, ***6***, - kleine Wohnung,
7, ***3***, - Hausgemeinschaft,
2, ***1***,
5, ***12***

Eine Hausverwaltung gebe es nur für die ***1*** und dort nur für die Betriebskosten. Die Mieten würden auf das Konto der Beschwerdeführerin eingezahlt.

Die Mietverträge und Verhandlungen für alle Liegenschaften würden von der Beschwerdeführerin durchgeführt. Das gelte auch für jede Art von Reparaturen und Versicherungsfällen, sowie Mahnungen bei Mietrückständen. Alle größeren Reparaturen würden von der Beschwerdeführerin geplant und in Auftrag gegeben und auch bezahlt. Die Belege für Einnahmen und Ausgaben würden von der Beschwerdeführerin aufbereitet und an ihre steuerliche Vertretung mit Fax übermittelt. Auch für die ***3***, welche die Beschwerdeführerin gemeinsam mit ihrem Bruder besitze, würden die laufenden Büroarbeiten von der Beschwerdeführerin erledigt.

Aus dem beigelegten Fotomaterial sei ersichtlich, dass der Wintergarten nicht für die nahezu ausschließliche Nutzung als Büroraum eingerichtet sei.

Diesem Schreiben beigelegt waren verschiedene Bilder: als erstes eine Ansicht des Wohnhauses von außen (Google Streetview), eine Ansicht des Wintergartens von der Straße, ein Bild des ab 18. März 2020 gültigen Behindertenpasses, ein Foto der der händisch geführten Aufzeichnungen der Einnahmen aus den Einkünften aus Vermietungsverpachtung für den Dezember 2023 (in Summe € 9.987,55), ein Foto des Besprechungstisches im Wintergarten (zwei aneinander gestellte Gartentische die auf diese Weise ein Quadrat von einer Kantenlänge von geschätzt knapp unter 2 m ergeben), ein Foto in den Wintergarten, auf welchem sich eine Bar, ein lederner Fernsehsessel samt Fußstütze eine geflochtene Bank (Kuschelecke) und eine aufgehängte eiförmige Sitzschaukel von hinten erkennen lassen, weiter eine Detailansicht eines Schreibtisches im Wohnzimmer auf welchen Aktenstücke und Büromaterial gestapelt sind, ein Foto des Wintergartens auf dem ein eleganter Tisch, der lederne Fernsehsessel samt Fußstütze die in Form eines überdimensionalen Vogelnestes eines Webervogels gestaltete Bank als Kuschelecke, die Gartentischkombination samt acht wetterfesten Gartenstühlen abgebildet sind, ein Foto der gegenüberliegenden Seite des Wintergartens, welche die Außenmauer des Hauses bildet, auf welcher eine hölzerne Wohnzimmerwand samt Glasvitrine, in welcher sich Trinkgläser und Porzellangeschirr befinden und ein Fernseher zu sehen sind, ein weiteres Foto des Wintergartens, auf welchem neben dem Fernsehsessel und der Sitzschaukel die Bar samt zweier Barhocker erkannt werden kann, ein weiteres Foto der Bar samt Barhocker, ein Detailfoto des Fernsehsessels und der Kuschelecke, ein Detailfoto des in die Wohnwand integrierten Fernsehers samt Schmuckgegenständen und der Glasvitrine, auf welchem auch die darüber montierte Klimaanlage erkannt werden kann, ein Foto des Büroteils des Wohnzimmers auf welchem ein Bürosessel ein Esstisch samt drei Stühlen mit darauf abgestellt dem Drucker und eine Wohnzimmerwand in welcher Bücher und Schmuckgegenstände zu sehen sind, ein Foto des übrigen Teils des Wohnzimmers samt Sessel einer Wohnlandschaft, Couchhocker und Wohnzimmerwand und letztlich ein weiteres Foto des Wohnzimmers in dem beide Teile des Wohnzimmers im Überblick klargestellt werden (Wohnlandschaft, halb hohe Unterkästen samt Schreibtisch mit darauf abgestellten Zimmerpflanzen, Wohnzimmerkästen und großteils verdeckt die Einrichtung des Büroteils). Weiter beigelegt war eine Skizze des Grundrisses des Hauses samt Wintergarten.

Zu diesen Einhebungsergebnissen nahm die Beschwerdeführerin im Wege ihrer rechtsfreundlichen Vertreterin, welche sich in diesem Schreiben auf die erteilte gemäß § 8 RAO erteilte Vollmacht berief, mit Schreiben vom 22. April 2024 **Stellung**

Der Amtsarzt der Bundespolizeidirektion ***18*** haben am 16. Mai 2001 festgestellt, dass der Grad der Behinderung der Beschwerdeführerin 30 % betrage und als Ursache dafür die chronische Wirbelsäulenerkrankung der Beschwerdeführerin angegeben. Eine solche Fehlstellung verschlechtere sich im Laufe des Alters naturgemäß, was sich insbesondere aus dem Attest vom 12. Oktober 2017 (siehe oben), aufgrund einer zusätzlichen beidseitigen Abnützung der Kniegelenke (Gonarthrosen) und einer massiven Gastritis ergebe, weswegen darin ein Grad der Behinderung von 60 % festgestellt worden sei.

Die Beschwerdeführerin kümmere sich um die Verwaltung diverser Immobilien, die in ihrem Eigentum oder im Eigentum von Familienmitgliedern stehen würden und benötige dafür entsprechende Büroräumlichkeiten.

Diese Tätigkeiten würden täglich in etwa fünf Stunden in Anspruch nehmen.

Für ihre Tätigkeiten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nutze die Beschwerdeführerin bestimmte, abgegrenzte Räumlichkeiten, nämlich den Wintergarten und Flächen in ihrem Haus als Büro sowie für Besprechungen.

Ihr würden keine anderen Räumlichkeiten zur Verfügung stehen, die von ihr zur Ausübung dieser Tätigkeiten genutzt würden oder genutzt werden könnten. Sie müsse ihre derartigen Tätigkeiten in den in ihrem Haus dafür vorgesehen Räumlichkeiten ausüben.

Bei diesen Tätigkeiten handle es sich zum Beispiel um die Überprüfung der fristgerechten Bezahlung des Mietzinses, die Durchführung des Mahnwesens, das Führen der Buchhaltung und die Abwicklung der Fremdleistungen für die Mietobjekte, wie Versorgungsleistungen (Strom, Wasser, Müllentsorgung und so weiter).

Dafür sei ein Arbeitszimmer mit entsprechender Büroausstattung notwendig. Für die (Neu-) Verhandlung von Mietverträgen und sonstigen gebäudeverwaltungsspezifischen Vereinbarungen und Verträgen (wie etwa mit Handwerkern oder ähnliches) seien Besprechungsräumlichkeiten erforderlich.

Im Erhebungsbericht vom 20. Februar 2024 sei unerwähnt geblieben, dass die in diesen Räumlichkeiten vorhandenen Schränke zur Aufbewahrung der Verwaltungs- und Vermietungsunterlagen dienen würden.

Wie auch auf den im Rahmen der Erhebung vom 20. Februar 2024 ersichtlich, nutze die Beschwerdeführerin zusätzlich zum Wintergarten die Hälfte ihres Wohnzimmers für diese Zwecke.

Die mit Bürogegenständen ausgestattete Hälfte des Wohnzimmers sei durch mehrere große Zimmerpflanzen optisch vom anderen Teil des Wohnzimmers abgetrennt, der privaten Zwecken diene.

Die im Rahmen der Erhebung aufgenommenen Fotos würden zeigen, dass der im Wohnzimmer gelegene Schreibtisch nicht ausreichend Platz für Besprechungen biete. Daher werde der große Besprechungstisch im Wintergarten für Besprechungen und Vertragsverhandlungen von der Beschwerdeführerin für die oben beschriebene Tätigkeit benötigt und liege daher eine nahezu ausschließliche Nutzung des Wintergartens für die Erzielung von Einkünften vor.

Die Beschwerdeführerin benötige zur Ausübung dieser Tätigkeiten entsprechende Räumlichkeiten mit einer passenden Büroausstattung und wurden diese den Mittelpunkt ihrer gesamten „beruflichen“ Tätigkeit bilden.

Aufgrund der nahezu ausschließlichen Nutzung des Wintergartens und die anteilige Nutzung des Wohnzimmers für die Erzielung von Einkünften der Beschwerdeführerin, die ausschließlich von zu Hause aus arbeite und dort auch Besprechungen durchführe, seien die anteiligen Anschaffungskosten sowie die Betriebskosten der in 2017 angeschafften Photovoltaikanlage absetzbar. Anhand der Flächenverhältnisse habe die Beschwerdeführerin einen Anteil von 29,37 %, angesetzt.

Die Beschwerde werde insofern ausgedehnt, als die Beschwerdeführerin verlange die Absetzung für Abnutzung für die Vermietung der Liegenschaft ***1***, ***2***, zu korrigieren.

Die Beschwerdeführerin habe diese Liegenschaft im Jahr 2013 gekauft. Wie im Gutachten von Architekt DI ***8*** ***9*** zum Stichtag 5. Dezember 2013 ausgeführt, sei das darauf befindliche Gebäude 1986 als Neubau errichtet worden. Die Beschwerdeführerin habe den Umbau des Gebäudes geplant. Im Zuge dessen habe sich herausgestellt, dass der Bestand teilweise nicht baubewilligungskonform gewesen sei und daher zusätzlich umfangreiche Rückbaumaßnahmen zur Herstellung des baubewilligungskonformen Zustandes notwendig gewesen seien. Diese Rückbaumaßnahmen seien in den Jahren 2014 und 2015 durchgeführt worden.

Die Aufwendungen für diese Rückbaumaßnahmen seien von der damaligen steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin zu den Anschaffungskosten aktiviert und folglich einer jährlichen Absetzung für Abnutzung von 1,5 % unterzogen worden.

Die Rückbaumaßnahmen seien jedoch als Instandsetzungsaufwendungen einzuordnen, weil die Wesensart des Gebäudes nicht geändert worden sei, sondern dieses in den baubewilligungskonformen Zustand versetzt und somit der Nutzungswert wesentlich erhöht wurde.

Die Rückbaumaßnahmen hätten dazu geführt, dass das Gebäude besser für die Einnahmenerzielung nutzbar sei.

Bei Gebäuden, die nicht Wohnzwecken dienen würden, seien Instandsetzungsaufwendungen nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 ab der Veranlagung 2016 auf 15 Jahre (beziehungswiese auf 10 Jahre bis zur Veranlagung 2015) zu verteilen und weite die Beschwerdeführerin das Beschwerdebegehren insofern aus und beantragt die Anerkennung der Instandsetzungsaufwendungen im Beschwerdejahr.

Aus dem oben dargestellten Gutachten zum Stichtag 5. Dezember 2013 ergebe sich eine Restnutzungsdauer von 46 Jahren und sei daher zum Ende des Jahres 2016 eine Restnutzungsdauer von 42 Jahren verblieben.

Von der nunmehrigen steuerlichen Vertretung sei daher im Rahmen des Vorlageantrages das Beschwerdebegehren ausgedehnt und die Neufestsetzung der Restnutzungsdauer ab 2017 mit 42 Jahren begehrt worden.

Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 2015 unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes die Liegenschaft unentgeltlich an ihre Söhne übertragen.

Die Beschwerdeführerin halte darüber hinaus das bisherige Begehren aufrecht, also solle bei den außergewöhnlichen Belastungen kein Selbstbehalt von € 2.738,6 in Abzug gebracht werden, der monatliche Freibetrag für die körperliche Behinderung in Zusammenhang mit der Nutzung von privaten Fahrzeugen von gesamt € 2.280,00 sei anzuerkennen, ebenso wie Notwendigkeit des nahezu ausschließlich für die berufliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin genutzten Arbeitszimmers dem Grunde nach und auch die Abzugsfähigkeit der anteiligen Kosten von € 5.362,69 betreffend die Investition der Photovoltaikanlage im Ausmaß von pauschal 29,37 %, und daher für 2017 die Absetzung für Abnutzung von € 268,13 und der Vorsteuerabzug in Höhe von € 1.072,50, sowie anteilig die laufenden Kosten von € 3.960,83, die Abschreibungsdauer von 42 Jahren in Bezug auf die Immobilie ***1***, ***2*** unter Ausscheidung der bisher aktivierten Umbaukosten für 2017 jährlichen Absetzung für Abnutzung von € 34.015,90 und die Korrektur der Umbaukosten (Rückbaumaßnahmen) als zu verteilende Instandsetzungsaufwendungen für das Jahr 2017 in Höhe von € 7.020,19.

Diesem Schreiben beigelegt waren die Bestätigung der Bundespolizeidirektion ***18*** über den Behinderungsgrad der Beschwerdeführerin von 30 % vom 16. Mai 2001, vier Aufnahmen vom für Büroarbeiten genutzten Teil des Wohnzimmers der Beschwerdeführerin, welche mit den oben beschriebenen vom Finanzamt erstellten Fotos übereinstimmen, die oben dargestellte Planskizze und drei weitere Fotos, aus welchen ersichtlich ist, dass sich in den (Unter-) Schränken des für die Schreibarbeiten genutzten Teils des Wohnzimmers Aktenordner und Büromaterial befinden und sechs weitere Aufnahmen des Wintergartens die mit jenen des Finanzamtes übereinstimmen, aus welchen jedoch ersichtlich ist, dass sich im Zeitpunkt der

Aufnahme zumindest in einem kleinem Teil der Wohnzimmerwand ebenfalls Aktenordner befunden haben. Darüber hinaus ist ersichtlich, dass die Bar auch einen Spültisch enthält.

Darauf **entgegnete das Finanzamt** mit Schreiben vom 6. Juni 2024, dass bei der der Erhebung vorgelegte Behindertenpass, ausgestellt am 17. August 2020, einen Behinderungsgrad von 50 % (richtig: 30 %) belege. Es werde nur dann ein höherer Behinderungsgrad anerkannt, wenn dieser von behördlichen Sachverständigen, wie einem Amtsarzt oder dem Sozialministeriumservice festgestellt sei.

Arbeitszimmer seien nur dann (als Werbungskosten) anzuerkennen, wenn diese tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt werden müssten (Aufteilungsverbot) und auch entsprechend eingerichtet wären. Eine private Nutzung des Raums müsse von untergeordneter Bedeutung sein. Befinde sich in einer Wohnung neben Schlafzimmer, Küche und üblichen sanitären Nebenräumen nur ein Wohnraum, spreche dies gegen die Annahme einer (nahezu) ausschließlich beruflichen Nutzung dieses Raums (umso mehr, wenn darin auch private Gegenstände verwahrt würden).

Im Fall der Beschwerdeführerin sei dies auch unter Berücksichtigung der Behinderung nicht gegeben.

Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine behinderte 84-jährige Person, fünf Stunden täglich arbeite und ein solcher Arbeitsaufwand für die Vermietung von vier Immobilien notwendig sei.

Die Liegenschaft *****4***** werde vom Sohn der Beschwerdeführerin bewohnt und habe die Beschwerdeführerin daraus keine Mieteinkünfte erzielt, weswegen dies als Liebhaberei zu beurteilen sei.

Bei der Liegenschaft An der *****6***** Top 11 handle es sich um eine kleine Wohnung 3, bei der *****3***** um eine Hausgemeinschaft, *****1***** sei eine Hausgemeinschaft und rechne die Hausverwaltung die Betriebskosten ab. Das letzte vermietete Objekt sei die *****12*****. Die Mieten würden auf das Konto der Beschwerdeführerin bezahlt und verfasse die Beschwerdeführerin die Mietverträge und führe Verhandlungen, veranlasse Reparaturen und betreue Versicherungsfälle und erstelle Mahnungen bei Mietrückständen.

Dies führe nicht zu einem Arbeitsbedarf von fünf Stunden täglich.

Innerhalb des Wohnungsverbandes der Beschwerdeführerin gebe es keinen Raum der als ausschließlich für berufliche Zwecke benutztes Büro bezeichnet werden könne. Das Wohnzimmer sei offenkundig als solches zu erkennen und lediglich mit Pflanzen optisch abgetrennter Teil sei als Arbeitsfläche eingerichtet.

Der Wintergarten enthalte neben dem Tisch auch andere Einrichtungsgegenstände, welche sich typischerweise für eine private Nutzung eignen würden, wie etwa dem Fernsehgerät samt Fernsehsessel zwei für einen Wintergarten oder für eine Terrasse typische „gemütliche“ Sitzgelegenheiten (Pendelstuhl, geflochtener Strandkorb), eine Bar, Geschirr und Gläser, die über das für geschäftliche Besprechungen im kleinen Rahmen typische Ausmaß hinausgehen. Es liege eine untergeordnete Nutzung des Wintergartens für Arbeitszwecke vor.

Das Wohnzimmer mit etwa 35 m² werde von der Beschwerdeführerin etwa zur Hälfte als Büro: genutzt, was 14,85 % von der Wohnnutzfläche des Hauses beziehungsweise 10,49 % der Gesamtfläche samt Wintergarten entspreche.

Dementsprechend ergebe dies bei den Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage soweit man den Wintergarten als privat beurteile, einen 14,85 % betrieblichen Anteil.

Die Beschwerdeführerin habe die Liegenschaft ***4*** am 8. September 2015 an ihre beiden Söhne unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts geschenkt. Dieses Haus werde ausschließlich vom Sohn Dr. ***10*** ***11*** bewohnt, welcher nach der Aussage der Beschwerdeführerin keine anderen Mieter dulde, weswegen es in den Jahren 2015 bis 2017 keine Mieteinnahmen gegeben habe. Es fehle daher für den erklärten Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen bei diesem Vermietungsobjekt an einer Einkunftsquelle. (2015: € -19.594,53, 2016: € -12.852,57, 2017: € -7.242,65). Es könne sich daher um Liebhaberei handeln. Es sei nicht geprüft worden, ab es sich bei den Erträgen aus den übrigen Projekten um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handle oder um solche aus Gewerbebetrieb.

Darauf **entgegnete die rechtsfreundliche Vertreterin der Beschwerdeführerin** unter neuerlicher Berufung auf die gemäß § 8 Abs. 1 RAO erteilte Vollmacht mit Schreiben vom 15. Juli 2024, dass sie hinsichtlich der Behinderung auf die bisherigen Ausführungen verweise, da keine zusätzliche Bestätigung vorliege und das Attest vom 12. Oktober 2017 den Behinderungsgrad ausreichend belege.

Die Ausführungen der belangten Behörde, dazu wie lange eine 84-jährige nach allgemeiner Lebenserfahrung täglich arbeiten könne, seien unsachlich und diskriminierend.

Dazu erklärte die rechtsfreundliche Vertretung unter Verweis auf eine Reihe von bekannten Persönlichkeiten, welche im hohen Alter noch beruflich tätig waren oder sind, dass die allgemeine Lebenserfahrung und auch die Gehbehinderung der Beschwerdeführerin einer täglichen Arbeit von fünf Stunden täglich nicht entgegenstehen würden.

Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 2017 aus der Pensionsversicherung bloß € 110.990,48 (wohl gemeint € 11.099,48) brutto und € 1.421,52 aus einer Betriebspension erhalten.

Deswegen sei sie gezwungen gewesen, zusätzliche Einkünfte zu generieren, um den notwendigen Lebensunterhalt zu decken.

Die von der Beschwerdeführerin schon vorher beschriebenen Tätigkeiten habe diese seit 1970 gerne ausgeführt. In einer Beilage führe die Beschwerdeführerin nochmals Art und Umfang dieser Arbeiten aus.

Die Beschwerdeführerin übernehme für alle fünf Liegenschaften die Aufgaben einer Hausverwaltung, da es auch im Beschwerdegegenständlichen Zeitraum Probleme mit Hausverwaltungen gegeben habe, die zu äußerst zeitintensiven Arbeiten aufgrund gerichtlicher Verfahren und der Aufbereitung der entsprechenden Unterlagen geführt hätten.

Diese Tätigkeiten übe die Beschwerdeführerin in ihrem Wohnhaus aus, da das Anmieten externer Räumlichkeiten nicht wirtschaftlich und eine Erschwernis aufgrund der eingeschränkten Bewegungsmöglichkeit der Beschwerdeführerin wäre.

Der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführerin liege in ihrem Arbeitszimmer, weswegen die Aufwendungen für das Arbeitszimmer und die anteiligen Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage anzuerkennen seien.

Der Sohn der Beschwerdeführerin Mag. ***10*** ***11*** unterstütze und befürworte die Vermietung der Liegenschaft ***4***. Es habe immer die Absicht bestanden, diese Liegenschaft dauerhaft gewinnbringend zu vermieten. Es handle sich um eine Immobilie für Gewerbezwecke, welche die Beschwerdeführer geerbt habe. Diese sei 33 Jahre durchgehend vermietet gewesen.

Der letzte Mieter, welcher die Liegenschaft bis zum 30. November 2014 genutzt habe, habe diese in „so großem Ausmaß devastiert“, das eine anschließende Vermietung unmöglich gewesen sei. Es habe massive bauliche Schäden, wie verrottete Holz-Parkettböden, abgeschlagene Wände und Türen und zerstörte elektrische und Netzwerkleitungen gegeben. Neben der baulichen Sanierung habe auch die gesamte Netzwerkverkabelung ersetzt werden müssen.

In den Jahren 2015 und 2016 hätten für diese zur Herstellung des vermietbaren Zustandes notwendigen Sanierungsmaßnahmen die finanziellen Mittel gefehlt, welche dann in den Jahren 2018 und 2019 stattgefunden hätten. 2017 sei dies geplant und die Finanzierung aufgestellt worden.

In den Nachfolgejahren habe aufgrund der COVID-Pandemie kaum eine Nachfrage nach Gewerbeimmobilien zu Büro Zwecken bestanden. Seit dem Abschluss der Sanierungsarbeiten habe die Beschwerdeführerin aktiv nach Mietern gesucht und dazu 2020 einen Immobilienmakler beauftragt. Dies habe zu Inseraten in verschiedensten Medien geführt und wurden entsprechende Banner in den Fenstern der Liegenschaft platziert.

Anfang Juli 2024 sei ein Interessent gefunden worden und die Liegenschaft seit 1. August 2024 wieder vermietet.

Die Art der Bewirtschaftung dieser Liegenschaft habe sich zu keinem Zeitpunkt geändert und sei das Bestreben der Beschwerdeführerin immer auf das Erzielen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet gewesen. Bis zur Unbrauchbarmachung für die Weitervermietung durch den ehemaligen Mieter sei ein Gesamtüberschuss erzielt worden. Die Beschwerdeführerin habe die für das Erzielen eines Gesamtgewinnes erforderlichen Maßnahmen gesetzt und die erforderliche Renovierung infolge der Zerstörungen durchführen lassen und anschließend die entsprechende Bewerbung der Immobilie vorgenommen, weswegen keine Liebhaberei vorliege.

Bei der Immobilie ***1***, ***2*** seien *Aufwendungen* für Rückbaumaßnahmen, wie schon früher ausgeführt, fälschlicherweise zu den Anschaffungskosten aktiviert worden, obwohl diese als Instandsetzungsaufwendungen einzuordnen seien. Dieser sich über mehrere Besteuerungsperioden auswirkende Fehler, könne in den Wurzeljahren 2014 und 2015 aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden.

Eine Korrektur könne daher nur durch Zu- oder Abschläge mit sinngemäßer Anwendung des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 im letzten noch nicht verjährten Jahr erfolgen. Die Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 sei 2020 beziehungsweise 2021 verjährt, die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2016 mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Juli 2024 abgewiesen worden. Das Jahr 2017 sei daher das letzte noch nicht verjährte Jahr und daher die Korrektur an der Wurzel für Instandsetzungsaufwendungen in Höhe von € 24.422,61 und Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 34.105,44 da vorzunehmen.

Darüber hinaus wiederholte die Beschwerdeführerin ihr bisheriges Begehren und den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückzuziehen, sofern ihr die Möglichkeit eingeräumt werde, auf eine etwaige Stellungnahme des Finanzamtes zu replizieren.

Diesem Schreiben beigelegt waren Auflistung beruflicher Tätigkeiten der Beschwerdeführerin im Zuge der Vermietungen, eine Aufstellung der Mieter in der ***4***, ein Konvolut aus Fotos der dortigen Schäden, verschiedene Inserate, Fotos der eigenständigen Werbung in den Fenstern und ein Mietanbot vom 10. Juli 2024.

In der Beschreibung ihrer Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Rahmen der Vermietung ihrer Immobilien führte die Beschwerdeführerin noch aus, dass sie zwar immer wieder Hausverwaltungen engagiert habe, diese aufgrund massiver Mängel wie Doppelverrechnungen und Betrug, wieder wechseln habe müssen.

„Von 2019 bis 2014“ habe sie daher fünf verschiedene Hausverwaltungen engagiert, welche sie wegen gravierender Mängel wieder habe kündigen müssen. Die Aufgaben einer Hausverwaltung habe daher von der Beschwerdeführerin übernommen werden müssen. Sie habe daher den Aufwand gehabt die Machenschaften der Hausverwaltungen herauszufinden, Klagsunterlagen aufzubereiten, mit Sachverständigen Gespräche zu führen, sich mit Anwälten abzustimmen und Klage zu führen.

Bei allen vermieteten Immobilien habe die Beschwerdeführerin die fristgerechte Bezahlung des Mietzinses vorgenommen, unzählige Telefongespräche und persönliche Gespräche mit den Mietern geführt, Lösungsmöglichkeiten für Zahlungsschwierigkeiten ihrer Mieter gesucht, die entsprechenden Unterlagen gesichtet, Mahnungen erstellt, gerichtliche Mahnverfahren mit anwaltlicher Unterstützung und auch Exekutionen und Räumungen inklusive aller dazu notwendigen Arbeiten durchgeführt.

Sie habe alle Mietverträge verhandelt und gestaltet, diese in Hinblick auf die Vergebüßung mit dem Steuerberater abgeklärt und die Zahlung von Kautions, Vergebüßung und Abrechnungen überwacht.

Sie habe Kostenvoranschläge aus unterschiedlichsten Bereichen eingeholt, Angebote verglichen und vor Ort oder an ihrem Wohnort besprochen, Rechnungen bezahlt, Überweisungen mit Zahlscheinen durchgeführt, Konditionen mit Banken verhandelt, die Bezahlung von Steuern mitverwaltet und sich mit Steuerberatern koordiniert, die monatlichen Zahlungsabläufe vorbereitet und durchgeführt, die Ablage geführt und die Unterlagen archiviert und die entsprechenden Formulare bei all diesen Angelegenheiten ausgefüllt.

Sie habe die Versorger für Energie, Wasser und Abwasser, Müll, Rauchfangkehrer und so weiter beauftragt und koordiniert, persönliche Gespräche mit diesen Auftragnehmern geführt, falsche Abrechnungen, insbesondere des Energieversorgers, der zu 90 % falsche Abrechnungen erstellt habe, korrigiert, alle Termine vor Ort wie Ablesungen, Besichtigungen, Kehrungen und Überprüfungen koordiniert, Wartungstätigkeiten geplant, beauftragt und durchgeführt, die Aufzeichnungen in Papier an ihrem Wohnort geführt und archiviert, Reinigung, Winterdienst, Gartenbetreuung, Schädlingsbekämpfung, Telefon, Glasfaser und Internet geplant und beauftragt, die Arbeit von Professionisten und Reparaturen aller Art in die Wege geleitet und die Renovierung aller Objekte von Anfang bis Ende ebenso betreut, wie die sich ergebenden Steuern und Abgaben. Sie habe alle Aktivitäten zur Vermietung freier Objekte unternommen, Inserate geschaltet, Gespräche geführt, Mietverträge erstellt und mit Beratern abgestimmt, die Vergebüßung organisiert, die Kautions eingehoben und veranlagt, die Mietobjekte übergeben, deren Zustand bewertet und Ausbesserungen und Reparaturen durchführen lassen, die Schlüssel verwaltet und sich mit Fachfirmen abgestimmt, Strom umgemeldet und Kautions abgerechnet, Endabrechnungen kontrolliert, die entsprechenden Überweisungen

durchgeführt, sämtliche Belege wiederauffindbar abgelegt, mit Fax hauptsächlich mit Steuerberatern kommuniziert und Kopien angefertigt sowie diese archiviert.

Bei der ***1*** habe es wegen gravierender Mängel bei den engagierten Hausverwaltungen Gerichtsverfahren, Anzeigen und Schadenersatzklagen gegeben. Weswegen die Beschwerdeführerin einen Großteil der Aufgaben der Hausverwaltung selbst durchgeführt habe und die Kontrolle der Hausverwaltung samt die notwendigen (Gerichts-)Verfahren einen größeren Aufwand verursacht hätten als, wenn sie diese Arbeiten von vornherein selbst durchgeführt hätte.

Zusätzlich sei sie für alle Mieter die ganze Woche und bei Problemen als Ansprechstelle zur Verfügung gestanden, habe Post, Pakete, Einschreiben und Bankgeschäfte trotz der Gehbehinderung selbst durchgeführt. Die persönlichen Gespräche mit Steuerberatern hätten an ihren Wohnort oder wenn unumgänglich in der Kanzlei stattgefunden.

Wenn keine persönliche Kommunikation möglich gewesen sei, habe sie diese mit Mail oder per Fax durchgeführt. Das Büromaterial habe sie trotz ihrer Gehbehinderung selbst besorgt und auch die laufenden etwa 40 Überweisungen per Erlagschein vorbereitet, durchgeführt und abgelegt.

Die nächste Beilage listet die Mieter in ***4*** von 1981 an auf. Von 1981 bis 1994 war diese die Firma ***13***, 1995 Mietersuche, 1996 bis 1997 die ***14*** GmbH, 1998 bis 2009 die ***15***, 2010 bis 2014 die ***16***, 2015 bis 2016 sei kein Geld für Sanierung vorhanden gewesen, diese aber geplant worden, 2018 bis 2019 die Sanierung durchgeführt worden, 2020 und 2021 aufgrund der COVID Pandemie keine Vermietung möglich gewesen. 2022 bis 2024 Mieter gesucht und 2024 wieder vermietet worden.

Die beigelegten Bilder zeigen Schäden an Mauerwerk, Boden, Türen, und Türrahmen, Immobilienanzeigen vom 16. Juni 2024, samt renovierter Räumlichkeit und Orts- und Raumplan und Außenaufnahme sowie Vermietungsplakate in den Fenstern.

Letzte Beilage ist ein Mietanbot vom 20. Juli 2024 über dieses Objekt.

Am 7. Oktober 2024 fand beim Bundesfinanzgericht ein **Erörterungstermin** gemäß § 269 Abs. 3 BAO statt, in welchem die Verfahrensparteien nach Diskussion der bisherigen Erhebungsergebnisse übereinstimmend zur Ansicht gelangten, dass die € 477,10 für den abgebrochenen Kuraufenthalt, die € 12.382,00 für die Anschaffung des Treppenliftes und die Arztkosten aufgrund der Gehbehinderung (€ 1.882,00) zu den Aufwendungen in Zusammenhang mit der Behinderung der Beschwerdeführerin gehören. Ebenso sahen die Verfahrensparteien den Ansatz des Pauschbetrages für außergewöhnliche Belastungen von € 504,00 aufgrund der Notwendigkeit einer Magendiät aufgrund der chronischen Gastritis der Beschwerdeführerin als gegeben an.

Beim Freibetrag für Behindertenkraftfahrzeug ohne entsprechenden Nachweis in der beantragten Höhe von € 2.280,00 wiederholten beide Parteien ihren bisherigen Standpunkt nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin beziehungsweise dem Inhalt der Beschwerdeentscheidung.

Zur Umsatzsteuer und hier der Vorsteuer für die von der Beschwerdeführerin angeschafften Photovoltaikanlage führte die rechtsfreundliche Vertreterin der Beschwerdeführerin noch aus, dass sich im Wintergarten eine Kaffeemaschine stehe, welche der Bewirtung der Gesprächspartner im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung genutzt werde. In den dort aufgestellten Wohnzimmerschränken würden sich Akten dazu befinden. Der Fernseher sei nicht angeschlossen und werde nicht verwendet.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die bisherigen Ausführungen, insbesondere die Stellungnahme von 6. Juni 2024.

Zum gleichen Thema (Photovoltaikanlage) in Bezug auf die Einkommensteuer verwiesen beide Verfahrensparteien auf ihr bisheriges Vorbringen. Dazu betonte die rechtsfreundliche Vertreterin der Beschwerdeführerin, dass die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer Behinderung gezwungen sei, ihre Tätigkeit an ihrem Wohnsitz auszuüben und ihr keine anderen Räumlichkeiten für die Bürotätigkeit und Besprechungen zur Verfügung stehen würden.

Darauf entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit im Wohnungsverband ausübe. Dort es aber keinen ausschließlich dafür genützten Raum gebe.

Zur beantragten Änderung der Absetzung für Abnutzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft ***1*** verwiesen beide Parteien auf das bisherige Vorbringen. Die rechtsfreundliche Vertreterin betonte nochmals die Nachholung der in den vorangegangenen Jahren nicht geltend gemachten Aufwendungen, die notwendig gewesen seien, um das Mietobjekt in einen Zustand zu versetzen, welche der Baugenehmigung entspreche, im Beschwerdejahr, da die Vorjahre bereits verjährt beziehungsweise rechtskräftig seien.

In Hinblick auf das vom Finanzamt vermutete Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle bei der Vermietung der Liegenschaft ***4*** brachte die rechtsfreundliche Vertreterin nochmals die Argumente der Stellungnahme vom 15. Juli 2024 vor und stand der Vertreter des Finanzamtes zu, dass im Hinblick auf die vorgebrachten Argumente und Unterlagen Liebhaberei nicht ins Auge springe.

Die rechtsfreundliche Vertreterin verzichtete auf das Durchführen einer mündlichen Verhandlung nach § 274 Abs. 1 BAO.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin bezog im Beschwerdejahr einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionistin und andererseits solche aus der Vermietung und Verpachtung von fünf verschiedenen Immobilien und der Beteiligung an einer Personengesellschaft, welche ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung machte, die Beschwerdeführerin bei der Umsatzsteuer Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs. 1 UStG 1994 in Höhe von € 1,072,50 für das Anschaffen einer Photovoltaikanlage auf ihrem eigenen Wohnhaus geltend, was 29,37 % der von bezahlten Umsatzsteuer entsprach.

In analoger Weise begehrte die Beschwerdeführerin € 268,13 als Absetzung für Abnutzung für die genannte Photovoltaikanlage (brutto Anschaffungskosten € 21.910,00) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dies errechnete die Beschwerdeführerin einerseits aus der Anschaffung im zweiten Halbjahr (Halbjahres-Afa) und der von ihr aufgestellten Behauptung einen im Wohnungsverband gelegenen Wintergarten (zwischen Terrasse und den übrigen Wohnräumen) ausschließlich für Bürotätigkeiten und Besprechungsraum für ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu nutzen. Der Anteil des Wintergartens an der Wohnfläche des von der Beschwerdeführerin bewohnten Hauses hat 29,37 % betragen. Bei der von der Beschwerdeführerin angenommenen Nutzungsdauer von zehn Jahren ergibt dies die von der Beschwerdeführerin errechnete Abschreibung.

Weder der Wintergarten noch das Wohnzimmer der Beschwerdeführerin werden ausschließlich für die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung genutzt und lassen die dort befindlichen Einrichtungsgegenstände, wie Bar samt Barhocker Spüle und Kaffeemaschine, Hängeschaukelsessel, auf den Fernseher ausgerichteter Fernsehsessel samt Fußstütze, Fernseher, Korbkuscheldecke samt Polstern, zwei Gartentische samt wetterfester Sessel, Wohnzimmerwand samt sichtbarer Ziergegenstände für den Wintergarten und ein Schreibtisch und Unterschränke im sonst mit typischen Wohnzimmermöbeln ausgestatteten Wohnzimmer (Sitzlandschaft, Wohnzimmertisch, Wohnzimmerschränke und Zimmerpflanzen) darauf schließen, dass Wintergarten und Wohnzimmer größtenteils für die private Lebensführung genutzt werden. Die mögliche Aufbewahrung von Unterlagen in Wohnzimmerschränken, vorhandene Schreibutensilien und Faxgerät, widerstreiten dieser Feststellung nicht (Vorgriff auf die Beweiswürdigung für leichtere Verständlichkeit).

In der Beschwerdeschrift begehrte die Beschwerdeführerin zusätzlich von den bereits geltend gemachten Telefonkosten von 50 % ihrer diesbezüglichen Aufwendungen im Jahr 2017 weitere

30 % als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, da sie Telefonate überwiegend im Rahmen der von ihr verwalteten und vermieteten Immobilien geführt habe. Aufgrund der vorgelegten Belege ist das Finanzamt diesem Begehren in der angefochtenen Beschwerdeentscheidung gefolgt.

Für eine der vermieteten Immobilien, der ***1***, hat die Beschwerdeführerin seit dem Erwerb 2013 an Absetzung für Abnutzung 1,5 % jährlich geltend gemacht. Im Jahr 2017 wurde von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen ein Gutachten über die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden beziehungsweise Gebäudewert zum Stichtag 5. Dezember 2013 erstellt. Darin kommt der Gutachter im Rahmen der Ermittlung des Sachwertes des Bürogebäudes zum Schluss, dass bei diesem am Bewertungsstichtag noch eine Restnutzungsdauer von ungefähr 46 Jahren bei einem Verkehrswert der Liegenschaft von € 1,800.000,00 und einem Gebäudewert von 1,393.400,00 (Sachwert € 1,392.887,97) vorgelegen hat.

Unwidersprochen hat die Beschwerdeführerin vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin nach dem Kauf der Liegenschaft ***1*** im Jahr 2013 diese umbauen wollte, sich im Laufe der Planung aber herausgestellt hat, dass die vorhandenen Baulichkeiten teilweise nicht der Baubewilligung entsprachen. Der bewilligungskonforme Zustand ist durch Rückbaumaßnahmen in den Jahren 2014 und 2015 hergestellt worden.

Einen Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer über eine kürzere Nutzungsdauer hat die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt des Erwerbes nicht vorgelegt und beim Anfall der Aufwendungen für die Rückbaumaßnahmen keinen Antrag gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 gestellt, diese als Instandsetzungsaufwendungen abzusetzen.

Allerdings begehrte die Beschwerdeführerin nun im Rechtsmittelverfahren in der Stellungnahme vom 22. April 2024, für das Jahr 2017 die genannten Umbaukosten als Fünftel der Instandsetzungsaufwendungen (€ 7.020,19) abzusetzen beziehungsweise die Aktivierung dieser Aufwendungen in den Jahren 2014 und 2015 anzusehen und diesen entsprechend im Jahr 2017 zu korrigieren.

Die Einkommensteuerbescheide der Beschwerdeführerin 2014 und 2015 sind rechtskräftig und eine Durchbrechung der Rechtskraft aufgrund der Verjährung nicht mehr möglich. Der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2016 wurde mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 7. Juni 2024 rechtskräftig abgewiesen.

Bei der Vermietung der Liegenschaft ***4*** liegt eine durchgängige Vermietung vor, welche 1981 begonnen hat und bis dato fort dauert und nur durch notwendige Renovierungsmaßnahmen, deren Vorbereitung und anschließender durch die COVID 19 Pandemie verlängerten Mietersuche in den Jahren 2015 bis 2023 unterbrochen wurde.

Als außergewöhnliche Belastungen machte die Beschwerdeführerin € 12.382,10 geltend, wovon € 477,10 auf eine wegen Krankheit abgebrochene Kur, € 10.023,00 auf die Anschaffung eines Treppenliftes und € 1.882,00 auf (Wahl-) Arztkosten ohne Ersatz durch die Sozialversicherung aufgrund der Beschwerden im Bewegungsapparat entfielen. Diese Aufwendungen machte die Beschwerdeführerin als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 in Verbindung mit § 35 Abs. 1 EStG 1988 geltend. Dieser Einschätzung folgte das Finanzamt in der oben geschilderten Beschwerdeentscheidung datiert vom 24. Mai 2019 und bestätigte die Richtigkeit dieser Vorgangsweise im Rahmen des Erörterungstermins am 7. Oktober 2024.

Darüber hinaus, machte die Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift geltend, dass ihr bereits im Jahr 2001 von der Bundespolizeidirektion ***18***, Bundespolizeikommissariat *** eine Erwerbsminderung von 30 % bestätigt worden sei.

In diesem Formular der Finanzlandesdirektion für ***17*** ausgestellt vom zuständigen Polizei-Obersanitätsrat am 16. Mai 2001 wird der Beschwerdeführerin aufgrund einer dauernde Gehbehinderung eine Erwerbsminderung von 30 % zuerkannt.

Ein privates Attest ihres Vertrauensarztes vom 12. Oktober 2017 behauptet bei der Beschwerdeführerin eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 60 %. Dementsprechend begehrt die Beschwerdeführerin, den Freibetrag gemäß § 34 EStG 1988 in Verbindung mit § 35 Abs. 3 mit € 294,00 festzusetzen.

Im Bescheid des Sozialministeriumsservice vom 22. März 2019 wurde der Grad der Behinderung der Beschwerdeführerin zu diesem Zeitpunkt mit 30 % festgestellt.

Nach ihrer Darstellung und dem von ihr vorgelegten ärztlichem Attest ist die Beschwerdeführerin an Gastritis erkrankt und benötigte aus diesem Grund im Jahr 2017 eine Diätverpflegung und beehrte daher den pauschalen Freibetrag entsprechend der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl. Nr. 303/1996 (Verordnung Außergewöhnliche Belastungen) von € 504,00. Das Finanzamt folgte dieser Ansicht in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 24. Mai 2019 und hielt diese Ansicht im Rahmen des Erörterungstermins aufrecht.

Weiter machte die Beschwerdeführerin geltend, aufgrund ihrer Bewegungseinschränkung keine öffentlichen Verkehrsmittel nutzen zu können und beehrte den Pauschbetrag von € 2.280,00. Entsprechende Nachweise nach § 3 Abs. 1 zweiter Satz Verordnung Außergewöhnliche Belastungen hat die Beschwerdeführerin nicht vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Verfahrensparteien vorgelegten Unterlagen, dem Parteivorbringen, soweit dies übereinstimmt, dem Bericht des Finanzamtes Österreich über die durchgeführten Erhebungen und dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung, soweit diese dem Bundesfinanzgericht zugänglich sind.

Bieten sich in einem Abgabenverfahren verschiedene Möglichkeiten der tatsächlichen Sachverhaltsverwirklichung an, so genügt es nach ständiger Rechtsprechung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zum Beispiel VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132; für Viele Ritz/Koran, BAO⁷, § 167, RZ 8).

Dass der Wintergarten der Beschwerdeführerin nicht ausschließlich für ihre unternehmerische Tätigkeit im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung genutzt wird, ergibt sich schon beim Blick auf die von der Finanzverwaltung und der Beschwerdeführerin erstellten Photographien, welche den Eindruck einer gemütlich eingerichteten Lounge erwecken. Die geschützte Korbbank samt Pölstern und der Hängeschaukelsessel sowie der Fernsehsessel vor dem (möglicherweise nicht angeschlossenen) Fernseher laden zum Entspannen ein. Die Bar und der große Tisch samt Gartenstühlen versprechen lockere Kommunikation.

Das Wohnzimmer enthält die dafür typischen Möbeln wie Wohnlandschaft und Wohnzimmerkästen. Ein Schreibtisch im Wohnzimmer ist ebenfalls nicht ungewöhnlich.

Dass sich zumindest in manchen (Unter-)Kästen Aktordner befinden, das Vorhandensein eines Faxgerätes und von Schreibutensilien lässt noch nicht auf eine nahezu ausschließliche Nutzung dieser Räumlichkeiten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung schließen. Nach dem Vorbringen im oben geschilderten Verfahren befindet sich das Archiv der Tätigkeiten der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Tätigkeiten aus Vermietung und Verpachtung im Keller des Hauses.

Glaubwürdig ist, dass die Beschwerdeführerin fünf Stunden täglich für die von ihr dargelegten Arbeiten, wie der Vorbereitung und Abschluss von Mietverträgen, das Aufzeichnen und Kontrolle der Einnahmen und Ausgaben, dem Mahnwesen der Verfolgung von Rechtstreitigkeiten, der Beauftragung und Kontrolle von Reparaturarbeiten und der Betreuung von Mieterwünschen aufwendet. Das hohe Alter der Beschwerdeführerin macht diesen Zeitaufwand für fünf Mietobjekte sogar wahrscheinlicher, da auch der dieses Erkenntnis verfassende Richter feststellen muss, dass mit zunehmenden Alter sich die gleichen Arbeiten nicht mehr mit der Geschwindigkeit eines vergleichsweise jungen Menschen erledigen lassen.

Dies tut die Beschwerdeführerin jedoch nicht in einem dafür eindeutig abgegrenzten Raum im Wohnungsverband, welcher nahezu ausschließlich dafür genutzt wird, sondern Rahmen ihrer Privaträumlichkeiten, welche auch der sonstigen Lebensführung dienen.

In Hinblick darauf, dass die Liegenschaft ***4*** bereits seit 1981 und bis zum Jahr 2015 vermietet war und nunmehr wieder vermietet ist und der Zeitraum dazwischen für das Aufbringen der notwendigen Mittel, für die anstehenden Sanierungsarbeiten, der Planung und Durchführung dieser Arbeiten und der durch die Pandemie verzögerten Mietersuche aufgewendet wurde, besteht an der Einkunftsquelleneigenschaft der Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft kein Zweifel.

Glaubhaft und auch vom Finanzamt nicht bestritten ist, dass bei der Liegenschaft ***1*** nach dem Erwerb im Jahr 2013 im Rahmen von geplanten Umbauten hervorgekommen ist, dass die Bausubstanz nicht der entsprechenden Baubewilligung entsprochen hat und deswegen Rückbauten notwendig waren. Diese Aufwendungen wurden im Zeitpunkt des Anfallens in den Jahren 2014 und 2015 aktiviert und entsprechend der § 16 Abs. 1 lit. d EStG 1988 mit 1,5 % der Absetzung für Abnutzung unterzogen.

Ebenso nachvollziehbar ist die Würdigung des Finanzamtes hinsichtlich des von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Telefonaufwandes, wie in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 24. Mai 2019 dargestellt.

Entsprechend der vorgelegten Belege (siehe die Darstellung unter Punkt I. Verfahrensgang) und ärztlichen Atteste ist es folgerichtig, wie dies das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung bereits getan hat, dass die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für den abgebrochenen Kuraufenthalt, die Arztrechnungen und die Aufwendungen für den Treppenlift in unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung der Beschwerdeführerin stehen.

Die Behinderung der Beschwerdeführerin wurde durch die Bestätigung der Bundespolizeidirektion ***18*** vom 16. Mai 2001 mit einer dauerhaften Erwerbsminderung von 30 % nachgewiesen.

Ein entsprechender Nachweis für den monatlichen Freibetrag für körperliche Behinderung in Zusammenhang mit der Nutzung von privaten Fahrzeugen wurde nicht erbracht (näher siehe unter Punkt II. 3. Rechtliche Beurteilung).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattgabe)

A) Umsatzsteuer 2017

§ 12 Abs. 1 lit. a UStG 1994 in der Fassung BGBl. Nr. 117/2016 lautet auszugsweise:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.“

Rechnungen für die Photovoltaikanlage, für welche die Beschwerdeführerin zu knapp einem Drittel die dort ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen möchte, hat die Beschwerdeführerin vorgelegt (siehe oben).

Es ist daher zu überprüfen, wieweit die Lieferung und Montage der Photovoltaikanlage für das Unternehmen der Beschwerdeführerin erfolgt ist.

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

„(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Dass die Beschwerdeführerin die oben geschilderten Immobilien, über welche sie (gleich einem Eigentümer) verfügen kann, seit Jahren (insgesamt gesehen mit einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) vermietet, steht außer Frage, insofern ist ihre Unternehmereigenschaft im Sinne des § UStG 1994 unzweifelhaft.

Allerdings muss die Frage gestellt werden, inwieweit das nicht vermietete Wohnhaus beziehungsweise der von der Beschwerdeführerin nach deren Darstellung als Büro- und Besprechungsraum genutzte Wintergarten dieses Wohnhauses als Teil ihres umsatzsteuerlichen Unternehmens angesehen werden kann.

§ 12 Abs. 2 UStG 1994 lautet auszugsweise:

„(2) 1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich

unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

b) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.“

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 sind daher von der Abzugsfähigkeit als Vorsteuern jene Umsatzsteuer auf Lieferungen und Leistungen ausgeschlossen, welche im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 von der Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 ausgeschlossen sind.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 lautet:

„d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.“

Im Bereich der Einkommensteuer ist daher ein Arbeitszimmer nur im Rahmen der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beim gleichzeitigen Erfüllen der übrigen Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 abzugsfähig. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind jedoch solche aus Vermögensverwaltung und kommt daher aus Sicht der Einkommensteuer für das Jahr 2017 ein Abzug von Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nicht in Betracht (siehe etwa VwGH 30.09.1999, 98/15/0211; siehe unten).

Allerdings wurde die oben zitierte gesetzliche Formulierung) erst mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201 eingefügt.

Maßgebend ist die Rechtslage zum 1. Januar 1995, da nach Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL Vorsteuerauschlüsse im nicht streng geschäftlichen Bereich zwar aufrechterhalten werden können; eine nach diesem Zeitpunkt erfolgende Ausweitung der Vorsteuerauschlüsse jedoch unzulässig ist. Die nach dem 1. Januar 1995 im Bereich des § 20 EStG 1988 erfolgten Einschränkungen der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (wie die im Bereich des Arbeitszimmers) sind somit für den Vorsteuerauschluss ohne Relevanz (herrschende Lehre und Judikatur siehe etwa Ecker/Epply/Rößler/Schwab, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994 (71. Lfg 2022) § 12 UStG Rz 273/1, Rz 283 und Rz 283/1 und die dort zitierten Fundstellen und insbesondere auch VwGH 22.11.2017, Ro 2017/13/001).

Um Vorsteuer für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer geltend machen zu können, reicht es also aus, diesen Bereich dem Unternehmen zu widmen (bei der Beschwerdeführerin 29,37 % der Wohnfläche), diesen Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch zu nutzen, sowie, dass die ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig macht.

Wie oben unter den Punkten II. 1 und II. 2 dargestellt, nutzt die Beschwerdeführerin weder den Wintergarten noch das Wohnzimmer nahezu ausschließlich unternehmerisch, sondern lassen die Art der Einrichtung und die dort befindlichen Gegenstände und die Raumaufteilung nur den Schluss zu, dass diese Räume überwiegend für die sonstige Lebensführung der Beschwerdeführerin genutzt werden.

Fehlt es schon an der ausschließlich unternehmerischen Nutzung, beweist die Beschwerdeführerin gerade durch ihre Nutzung der Wohnräumlichkeiten, dass in ihrem Fall auch keine Notwendigkeit für ein ausschließlich unternehmerisch genutztes Arbeitszimmer besteht, weswegen die Beschwerde in Hinblick auf den Antrag Vorsteuer in Höhe von € 1.072,50 gemäß § 12 Abs. 1 lit. a UStG 1994 in Ansatz zu bringen abzuweisen war.

B) Einkommensteuer

1. Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

1.1 Arbeitszimmer:

Wie schon oben zitiert, sieht § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 vor, dass bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht (hier als Werbungskosten) abgezogen werden dürfen, wenn dieses nicht den „*Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit*“ bildet.

Unter betrieblicher Tätigkeit werden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 3 Abs. 3 Z 1 EStG 1988), die aus selbständiger (§ 3 Abs. 3 Z 2 EStG 1988) und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 3 Abs. 3 Z 3 EStG 1988) verstanden, welche ihren Gewinn gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ermitteln. Für die berufliche Tätigkeit kommen daher nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 3 Abs. 3 Z 4 EStG 1988) in Betracht.

Nicht zu den betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten zählen jedenfalls die Einkunftsarten des § 3 Abs. 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 (Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988).

So hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 24.4.2002, 98/13/0193, Folgendes ausgesprochen:

„Dass das Tatbestandsmerkmal des Mittelpunktes der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit nur auf die gesamte Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle, nicht aber auf die Gesamtheit des Erwerbes abstellt, hat der VwGH bereits wiederholt ausgesprochen (vgl vor allem E 27. 5. 1999, 98/15/0100, ÖStZB 1999, 644; ebenso E 24. 6. 1999, 98/15/0135, ÖStZB 1999, 691, oder 27. 6. 2000, 98/14/0198, ÖStZB 2001/42). Nach dem im ESt-Recht geltenden Grundsatz der Periodenbesteuerung (§ 2 Abs 1 EStG 1988) kann es dabei nur auf die in der Besteuerungsperiode entfaltete Tätigkeit, nicht aber auf Tätigkeiten in Vorperioden ankommen. Bezieht ein Pensionist neben seinen Pensionseinkünften aus anderen Einkunftsquellen noch weitere Einkünfte, zu deren Erzielung die Entfaltung einer Tätigkeit weiterhin erforderlich ist, dann ist die Frage des Mittelpunktes seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 anhand der vom Pensionisten ausgeübten Tätigkeiten zur Erzielung anderer als der Pensionseinkünfte zu beurteilen (vgl E 20. 7. 1999, 98/13/0222, ÖStZB 2000/5).

Die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bildet keine Ausnahme vom allg Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit d erster Satz EStG 1988, weil die Vermögensverwaltung durch Vermietung nicht als betriebliche oder berufliche Tätigkeit anzusehen ist. Dies gilt auch dann, wenn sich im Einzelfall die Nutzung eines Arbeitszimmers als für die Betätigung im Rahmen der Vermietung notwendig erweisen sollte (vgl E 30. 9. 1999, 98/15/0211, ÖStZB 2000/56).“

Wendet man dies auf die Situation der Beschwerdeführerin an, so bedeutet dies, das Aufwendungen für ein allfällig im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung notwendiges Arbeitszimmer, gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht als Werbungskosten, auch nicht im Weg der Absetzung für Abnutzung in Betracht kommen kann. Wie oben zur Umsatzsteuer gezeigt, hat aber die Beschwerdeführerin kein abgegrenztes Arbeitszimmer für ihre Tätigkeiten im Bereich der Vermietung und Verpachtung genutzt, sondern einzelne Möbelstücke im Wohnungsverband (Schreibtisch, Kästen für Aktenordner, Faxgerät und Schreibutensilien im Wohnzimmer, Tisch mit Sesseln im Wintergarten), verwendet. Es besteht

daher für die Beschwerdeführerin aufgrund der Verwendung der auch für die übrige Lebensführung genutzten Räumlichkeiten und Möbelstücke gar keine Notwendigkeit eines Arbeitszimmers.

Dass die Beschwerdeführerin über die bloße Vermietungstätigkeit hinaus Leistungen an die Mieter erbracht hätte, welche eine Einordnung ihrer Tätigkeiten bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb erlaubt hätten, bietet weder ihr Vorbringen noch der festgestellte Sachverhalt einen Hinweis. Die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin beschränken sich auf das Anbahnen und den Abschluss von Mietverträgen, die Überwachung der Mietzahlungen, Abrechnung der Nebenkosten, das Beauftragen und die Kontrolle allfälliger Reparaturarbeiten, das Mahnwesen, das Inkasso und das rechtliche Verfolgen der sich aus all dem ergebenden Interessen.

Wie der der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (zuletzt etwa VwGH 24.08.2023, Ra 2023/13/0059) ausgesprochen hat ist dabei das Erbringen von Leistungen, welche über die Vermietung hinausgehen (wie etwa Frühstück, Halbpension, Reinigungsleistungen, umfangreicher Grundstückshandel et cetera) entscheidend. Ein bloß notwendiger kaufmännischer Geschäftsbetrieb und sogar das die Anstellung eines kaufmännisch geschulten Mitarbeiters reicht für die Annahme von Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht aus (VwGH 24.08.2023, Ra 2023/13/0059: *„Die Gebäudevermietung ist grundsätzlich als Vermögensverwaltung anzusehen und wird zur gewerblichen Tätigkeit erst dann, wenn die laufende Verwaltungsarbeit (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist (vgl. z.B. VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127, mwN). Maßgebliches Unterscheidungskriterium ist dabei die Frage, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht. Die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein macht die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird (vgl. VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060, mwN). Abzustellen ist jeweils auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118; 28.5.2008, 2008/15/0025, je mwN). Sprechen einzelne Sachverhaltselemente für eine gewerbliche Tätigkeit, andere für eine bloße Vermögensverwaltung, so sind die Merkmale gegeneinander abzuwägen (vgl. VwGH 14.1.1986, 85/14/0092, VwSlg. 6065/F; vgl. auch VwGH 20.11.1989, 88/14/0230; 10.12.1997, 95/13/0115). VwGH 22.04.2004, 2000/15/0105: „Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gebäudevermietung grundsätzlich Vermögensverwaltung. Als maßgebliches Unterscheidungskriterium zwischen Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung stets die Frage angesehen, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße*

Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht, dabei aber daran festgehalten, dass die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen wird, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird. Adaptierungs- und Ausbauarbeiten an einem Gebäude, die seiner besseren Vermietbarkeit dienen sollen, sprengen auch dann noch nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn sie beträchtliche Fremdmittel erfordern (vgl. das hg Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, 95/13/0115, mwN). Das Vorbringen des Beschwerdeführers beschränkt sich jedoch auf solche Adaptierungs- und Bauleistungen. Dass Nebenleistungen, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgingen, vom Beschwerdeführer erbracht worden seien, wurde von ihm nicht behauptet. Weder die Führung eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes, zur Durchführung der Baumaßnahmen' noch der Einsatz eines kaufmännisch geschulten Mitarbeiters noch das Führen kaufmännischer Bücher machen die ohne jegliche Nebenleistung erbrachte entgeltliche Raumüberlassung zu einer gewerblichen Betätigung. Für die Verwaltung umfangreichen Liegenschaftsvermögens durch wirtschaftlich optimale Vermietung mag alles das nützlich sein, was der Beschwerdeführer ins Treffen führt, bleibt aber dann, wenn eigenes Vermögen in der sachlich gebotenen aufwändigen Weise verwaltet wird, trotzdem Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO (vgl. wieder das hg Erkenntnis vom 10. Dezember 1997, 95/13/0115).“).

Steht daher fest, dass die Beschwerdeführerin Möbelstücke und Teile von Wohnräumen für ihre Tätigkeiten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verwendet hat, bleibt gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 kein Raum für Absetzung für Abnutzung für ein Arbeitszimmer im Bereich dieser Einkünfte und war daher dieser Beschwerdepunkt abzuweisen.

1.2. Telefonkosten:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

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

Die Beschwerdeführerin hat durch die Vorlage der entsprechenden Rechnungen das Bestehen dieser Aufwendungen glaubhaft gemacht und das Finanzamt dies in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 24. Mai 2019 diese Aufwendungen in Höhe von 80 % bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

Insofern wird auf die Beschwerdeentscheidung datiert vom 24. Mai 2019 verwiesen und der angefochtene Bescheid wie in dieser abgeändert.

1.3 Absetzung für Abnutzung und Instandsetzungsaufwendungen bei der Immobilie *1***:**

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 lautet:

„Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.“

Grundsätzlich können also nach dieser Bestimmung im Rahmen der Vermietung und Verpachtung in der Regel 1,5 % der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Bemessungsgrundlage nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988, wie hier bei der Beschwerdeführerin) als Absetzung für Abnutzung im Sinne des § 7 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht werden.

§ 7 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

„Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.“

Diese betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird durch den Gesetzgeber in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 66,67 Jahren (1,5 %) fingiert. Nun steht der Beschwerdeführerin jedoch nach dieser Bestimmung die Möglichkeit offen, eine längere Nutzungsdauer nachzuweisen.

Nach herrschender Ansicht in Schrifttum und Literatur, kann dieses Wahlrecht grundsätzlich nur bei Inbetriebnahme des Gebäudes, also erstmaliger Vermietung durch die Beschwerdeführerin ausgeübt werden, weil die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die Nutzungsdauer abzusetzen sind (siehe etwa, Kanduth-Kristen, EStG, 2023, § 7 Rz 32 und die dort zitierten Fundstellen).

Die Beschwerdeführerin hat durch das Anwenden des gesetzlichen Satzes für die Absetzung für Abnutzung im Beschwerdejahr und den Vorjahren in Hinblick auf den Grundsatz der

Bewertungsstetigkeit konsumiert und steht ihr die Möglichkeit Jahre nach der Anschaffung der vermieteten Immobilie die Methode der Bemessung der Absetzung für Abnutzung zu ändern nicht mehr offen, weswegen die Änderung in diesem Punkt gemäß in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 1 EStG 1988 auch mit einem später (2017 erstellten) vorgelegten Gutachten über die Restnutzungsdauer nicht in Frage kommt. Insofern wird auch auf die Rechtsmeinung des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 24. Mai 2019 verwiesen.

Soweit die Beschwerdeführerin ihre Beschwerde insofern erweitert hat, als sie nunmehr begehrt, Instandsetzungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 2 EStG 1988 für die 2013 vorgenommenen Rück- und Umbaumaßnahmen als Zurechnungsbeträge im Jahr 2017 begehrt, da die Vorjahre für eine Durchbrechung der Rechtskraft wegen Verjährung nicht mehr zur Verfügung stehen, beziehungsweise ein Abtrag auf Wiederaufnahme abgewiesen wurde, ist festzuhalten:

§ 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 lauten:

(2) Aufwendungen für

- *nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,*
- *Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie*
- *außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,*

sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- *Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.*
- *Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.*

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:

- *Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.*
- *Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Fünfzehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.*

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

- 1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.*
- 2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.*
- 3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.*

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.“

Neben den inhaltlichen Voraussetzungen des § 28 Abs. 2 EStG 1988, nämlich den Aufwendungen, welche allein oder in Zusammenhang mit Herstellungsaufwendungen den Nutzungswert oder die Nutzungsdauer wesentlich erhöhen, ist auch ein Antrag notwendig.

Ein solcher Antrag ist primär in Zusammenhang mit der Abgabenerklärung für jenes Veranlagungsjahr zu stellen, in welchem diese Aufwendungen angefallen sind. Dies wären im Fall der Beschwerdeführerin die Jahre 2014 und 2015. Nach der herrschenden Meinung kann ein solcher Antrag auch in einem späteren Jahr gestellt werden, wenn und soweit die Instandsetzungsaufwendungen nicht bereits (zum Beispiel als Instandhaltungsaufwendungen) im Abflussjahr geltend gemacht wurden. Allerdings sind dabei nur noch die offenen Fünfzehntel zu berücksichtigen (siehe für viele: EStG: Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, S 49, Rz 5/1 und die dort zitierten Fundstellen).

Die oben beschriebene Ausdehnung der Beschwerde darauf bei der Immobilie *****1***** nunmehr Instandsetzungsaufwendungen für die Rückbaumaßnahmen als Werbungskosten zu berücksichtigen, ist ein solcher nachträglicher Antrag in einem späteren Veranlagungsjahr.

Dementsprechend können nur die offenen Fünfzehntel also auch jenes für das Jahr 2017 und die folgenden Jahre, sowie nicht bereits verbraucht, als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Ein Nachholen der versäumten Fünfzehntel für die Jahre 2013 bis 2016 nach § 28 Abs. 7 EStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 kommt nicht in Betracht, da diese Möglichkeit nur zur Fehlerberücksichtigung offen steht. Ein solcher berichtigbarer Fehler liegt nur dann vor, wenn gegen zwingende Einkünfteermittlungsvorschriften des EStG 1988 verstoßen wird, jedoch nicht beim (nachträglichen) Ausüben von steuerlichen Wahlrechten wie im Fall der Beschwerdeführerin (siehe EStG: Kommentar, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, S 95, Rz 287).

Das für das Jahr 2017 offene Fünfzehntel der Instandsetzungsaufwendungen beträgt nach dem unwidersprochenen Vorbringen, das auch in den Abgabenerklärungen der Vorjahre Deckung findet, € 7.020,19.

Dieser Betrag ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin 2017 aus der Immobilie ***1*** aufgrund des im Rechtsmittelverfahrens gestellten Antrages gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 in Abzug zu bringen und der Beschwerde dahingehend stattzugeben.

Allerdings kann für die zugrundeliegende Summe von € 105.302,85 an Instandsetzungsaufwendungen aus den Jahren 2013 und 2014 nicht zusätzlich auch noch die Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht werden, weswegen die Absetzung für Abnutzung zur Liegenschaft ***1*** um € -1.579,54 zu kürzen und der angefochtene Bescheid in dieser Hinsicht abzuändern war.

2. Außergewöhnliche Belastungen:

Außergewöhnliche Belastungen regelt der Gesetzgeber im dritten Teil des EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 ["*Tarif*"]) in den §§ 34 und 35.

Damit ist klargestellt, dass die da getroffenen Anordnungen nichts unmittelbar mit der persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht zu tun haben und auch Aufwendungen, welche bei den im zweiten Teil geregelten Einkunftsarten ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt werden, wie etwa die im § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen können, wenn sie die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllen.

Nach § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 sind Aufwendungen, welche weder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, als außergewöhnliche Belastung zu behandeln, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Näher erläutert der Gesetzgeber in § 34 Abs. 2 EStG 1988, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufig ist nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung, wenn sich ihr der Steuerpflichtige aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch berücksichtigt, dass in § 34 Abs. 4 EStG 1988 gestaffelt nach Einkommen und Familienstand pauschale Selbstbehalte von sechs bis zwölf Prozent des Einkommens festgelegt werden.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 enthält eine abschließende Aufzählung, welche außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifes zu berücksichtigen sind (Katastrophenschäden, Berufsausbildung nach Abs. 8, Aufwendungen der Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9, Mehraufwendungen für Personen mit erhöhter Kinderbeihilfe, Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, welche anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, Mehraufwendungen im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG 1988 soweit sie die pflegebedingter Geldleistungen übersteigen) und eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, welche auch erlaubt, festzulegen, welche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und der keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

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;
- 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 (kurz: Sozialministeriumsservice).

Für das Jahr 2001 war für das Ausstellen einer solchen Bescheinigung entsprechend § 35 Abs. 2 EStG 1988 in den Fassungen BGBl. I Nr. 30/1998 und BGBl. I Nr. 59/2001 im Bereich der Stadt ***18*** „der Amtsarzt des jeweiligen Bezirkspolizeikommissariates“ zuständig, wie es am

16. Mai 2001 bei der Beschwerdeführerin für die Beschwerdeführerin geschehen ist. Darin wurde eine dauerhafte Erwerbsminderung von 30 % (wie auch beim Bescheid des Sozialministeriumsservice vom 22. März 2019) bei der Beschwerdeführerin festgestellt.

Die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Privatgutachten über den Grad ihrer Behinderung erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 35 Abs. 2 EStG 1988 und müssen daher insofern unbeachtet bleiben.

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25% bis 34% wird ein jährlicher Freibetrag von € 75,00 gewährt (Abs. 3), wie dies auch beim angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 geschehen ist, weswegen die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen war.

Nach § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Die vom Bundesminister für Finanzen erlassene Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 91/1998, BGBl II 416/2001, BGBl II 430/2010 (in der Folge kurz: VO Außergewöhnliche Belastung) lautet auszugsweise, soweit sie für den vorliegenden Fall von Bedeutung ist:

"§ 1 Abs. 1: Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so sind die in den § 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

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

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

§ 3 Abs. 1: Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190,00 € 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."

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

Die Feststellung, ob, ab wann und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, ist daher bindend von den in § 35 Abs. 2 EStG 1988 genannten Stellen und nicht von der Abgabenbehörde oder dem Bundesfinanzgericht zu treffen.

Betrachtet man all dies im Licht der Beschwerde der Beschwerdeführerin, so ist festzuhalten, dass in der Regel generell bei Krankheit tatsächliche Gründe für die Begründung der Zwangsläufigkeit bestehen (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117; 4.9.2014, 2012/15/0136; 26.5.2010, 2007/13/0051). Dass dies auch bei der Beschwerdeführerin der Fall ist, steht außer Zweifel.

Aufwendungen in Zusammenhang mit der Behandlung einer Krankheit, die von der gesetzlichen Krankversicherung nicht übernommen werden oder diese übersteigen, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann zwangsläufig, wenn sie aus medizinisch triftigen Gründen geboten sind.

Triftige Gründe liegen vor, wenn für den Steuerpflichtige konkrete medizinische Nachteile entstehen würden, die ohne die Höhe der Kosten verursachende Behandlung eintreten würden. Dies hat der Steuerpflichtige zu beweisen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; 13.05.1986, 85/14/0181; 10.02.2016, 2013/15/0254).

Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung datiert vom 24. Mai 2019 ausgeführt, liegen hinsichtlich der chronischen Gastritis der Beschwerdeführerin in Hinblick auf die nachgewiesene Behinderung von 30 % (siehe oben) die Voraussetzungen für das Gewähren des Pauschbetrages für Krankendiätverpflegung nach § 2 Abs. 1 3. Alternative VO Außergewöhnliche Belastung in Höhe von € 42,00 monatlich vor und war insofern der Beschwerde stattzugeben.

Auch die Aufwendungen für den abgebrochenen Kuraufenthalt, die Kosten der Arztbesuche und des Einbaus eines Treppenliftes von gesamt € 12.382,10 sind wie in der Beschwerdevorentscheidung datiert vom 24. Mai 2019 den die Behinderung verursachenden

Krankheiten zuzurechnen und daher als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu beurteilen und der Beschwerde insofern stattzugeben.

Anders ist es dies beim Begehren der Beschwerdeführerin zu sehen, den Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 VO Außergewöhnliche Belastung von monatlich € 190,00 für die Aufwendungen, welche durch die notwendige Nutzung eines behindertengerecht eingerichteten Kraftfahrzeuges entstehen.

§ 3 Abs. 1 VO Außergewöhnliche Belastung setzt nämlich das Vorliegen einer *“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“* voraus. Insofern besteht, wie oben dargestellt, eine Bindung des Bundesfinanzgerichtes an diese vorzulegenden Beweismittel.

Eine solche Bestätigung hat die Beschwerdeführerin jedoch nicht erlangt, sondern an deren Stelle Privatgutachten vorgelegt, welche die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 VO Außergewöhnliche Belastung nicht erfüllen, weswegen die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen war.

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.

Da sich dieses Erkenntnis in den angeschnittenen Rechtsfragen an der oben zitierten ständigen Judikatur und Lehre orientiert, beschränkt sich die Auswirkung dieses Erkenntnisses auf die Entscheidung der Beschwerde.

Linz, am 15. November 2024