

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. April 2024 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 25. April 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß als unbegründet abgewiesen. Der Einkommensteuerbescheid 2023 wird dahin abgeändert, dass die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 50.784,06 mit EUR -465,64 festgesetzt wird. Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der festgesetzten Abgabe finden sich am Ende der Entscheidungsgründe und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer reichte am 20.2.2024 die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (L1) für das Jahr 2023 elektronisch beim Finanzamt ein. Darin machte er unter anderem behinderungsbedingte Aufwendungen von EUR 4.758,03 und Krankheitskosten von EUR 254,90 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Nach einem Vorhalteverfahren erließ das Finanzamt am 25.4.2024 den Einkommensteuerbescheid 2023 und setzte die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 51.000,66 mit EUR 377,00 fest. Dabei berücksichtigte es den Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) in Höhe von EUR 599,00 und Krankheitskosten von EUR

254,90 als außergewöhnliche Belastungen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass keine Nachweise für weitere Kosten erbracht worden seien.

In seiner Beschwerde vom 26.4.2024 machte der Beschwerdeführer Kosten von EUR 3.990,- für eine Markise („...als Schlaganfallpatient muss ich mich ausreichend schützen vor starker Sonneneinstrahlung auf dem Balkon...“), EUR 134,15 an Apothekenrechnungen („...dem Grad meiner Behinderung entsprechende Rechnungen von Apotheken, die nicht rezeptpflichtig sind“); EUR 216,60 für Busfahrten („Busrechnungen zu Therapie“); EUR 131,28 an von der BVA vorgeschriebenen Behandlungsbeiträgen und EUR 286,- für Pediküre („...als Schlaganfallpatient ist der Umgang mit Füßen nicht möglich“) geltend.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.6.2024 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise Folge und änderte unter Berücksichtigung von (weiteren) behinderungsbedingten Kosten von EUR 482,03 den Einkommensteuerbescheid dahin ab, dass die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 50.518,03 mit EUR -574,00 festgesetzt wurde. Zur Nichtberücksichtigung der Kosten für die Markise führte das Finanzamt aus, dass mit deren Anschaffung ein verkehrsfähiger Gegenwert geschaffen worden sei. Zur Nichtberücksichtigung der Kosten für die Pediküre führte das Finanzamt aus, dass eine Pediküre keine Heilbehandlung, sondern eine Maßnahme der Körperpflege darstelle.

In seinem Vorlageantrag vom 18.6.2024 verwies der Beschwerdeführer auf seine durch eine Hirnblutung im Jahr 2006 ausgelöste Behinderung und die Notwendigkeit, bei seinen Aufenthalten auf dem Balkon einen Sonnenbrand zu vermeiden. Die Pediküre sei keine Körperpflege, sondern sei ihm diese Maßnahme aufgrund einer bestehenden Verletzungsgefahr selbst nicht zumutbar. Das Finanzamt legte die Beschwerde am 11.10.2024 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte deren Abweisung.

Über Ersuchen der Richterin um Stellungnahme vom 15.10.2024 zu mehreren als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen erstattete der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 22.10.2024 weiteres Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der 1961 geborene Beschwerdeführer ist Inhaber eines am 15.2.2010 ausgestellten Behindertenpasses, in dem eine 70-prozentige Behinderung und eine Gehbehinderung ausgewiesen sind. Er hat im Jahr 2006 eine Hirnstammb Blutung („Schlaganfall“) erlitten. Diese Umstände stehen aufgrund des Vorbringens des Beschwerdeführers und des Akteninhaltes

(vgl. insbesondere den mit Stellungnahme vom 22.10.2024 vorgelegten Behindertenpass und den Befund Dr.is X, Facharzt für Innere Medizin, vom 5.5.2023) zweifelsfrei fest.

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr EUR 3.990,- für eine Markise, welche auf dem Balkon seiner Wohnung montiert wurde, bezahlt. Ein Zusammenhang dieser Anschaffung mit seiner Behinderung im Sinn einer medizinischen Notwendigkeit hat nicht bestanden.

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr EUR 134,15 für rezeptfreie Waren an diverse Apotheken bezahlt. Bei den Waren handelt es sich unter anderem um mehrere Packungen Zahnzwischenraumbürstchen („Curaprox CPS 07 Rot 8 St.“) und Zahnpasta („Parodontax med CR 150g“). Ein Zusammenhang dieser Anschaffungen mit der Behinderung des Beschwerdeführers im Sinn einer medizinischen Notwendigkeit besteht nicht.

Der Beschwerdeführer hat insgesamt EUR 216,60 für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln von seinem Wohnort zu Therapiesitzungen bezahlt. Dies ist angesichts der vorgelegten Einzelfahrscheine glaubwürdig.

Der Beschwerdeführer hat insgesamt EUR 131,28 an Behandlungsbeiträgen für diverse Arztbesuche und Laboruntersuchungen an die BVA bezahlt. Dies ist angesichts der vorgelegten Vorschriften glaubwürdig.

Der Beschwerdeführer hat insgesamt EUR 286,- für mehrere Pediküresitzungen bezahlt. Eine medizinische Notwendigkeit dieser Maßnahmen ist nicht erwiesen.

Der Beschwerdeführer hat EUR 99,90 für ein Paar „Vital Pantoffel Nappa“ bezahlt. Ein Zusammenhang dieser Aufwendung mit der Behinderung des Beschwerdeführers im Sinn einer medizinischen Notwendigkeit besteht nicht.

Der Beschwerdeführer hat EUR 155,- für eine Sonnenbrille für seine Ehegattin behalt. Eine medizinische Notwendigkeit dieser Anschaffung besteht nicht.

2. Beweismwürdigung

Zur Markise führt der Beschwerdeführer ins Treffen, dass deren Anschaffung dem Schutz vor starker Sonneneinstrahlung dienen würde. Er müsse sich als Schlaganfallpatient vor Sonne schützen bzw. könne „*einem Behinderten ein Sonnenbrand nicht zugemutet werden*“. Dem Befund Dr.is X, Facharzt für Innere Medizin, vom 5.5.2023 ist diesbezüglich Folgendes zu entnehmen: „...*Unter Therapie mit Hydrochlorothiazid (HCT = Bestandteil der Blutdruckmedikation) sollte ein konsequenter Sonnenschutz verwendet werden, weil HCT die Lichtempfindlichkeit der Haut erhöht und das ohne entsprechenden Sonnenschutz ein erhöhtes Risiko für weißen Hautkrebs bedingen könnte. ...*“. Es ist als notorische Tatsache anzusehen,

dass eine schattenspendende Markise die auf darunter befindliche Personen direkt auftreffende UV-Strahlung signifikant zu reduzieren, aber nicht zur Gänze zu eliminieren vermag. Ein nahezu vollständiger Schutz vor UV-Strahlung kann nach der allgemeinen Lebenserfahrung nur durch (Schutz-)Bekleidung, Sonnencreme mit entsprechendem Lichtschutzfaktor und Sonnenbrillen erreicht werden. Insofern erfüllt die Markise nicht die Kriterien des ärztlich empfohlenen konsequenten Sonnenschutzes.

Zu den Anschaffungen bei Apotheken brachte der Beschwerdeführer auch über ausdrückliche Nachfrage der Richterin nur vor, es handle sich um eine Vielzahl von kleinen Gesundheits- bzw. Apothekenrechnungen. Ein Veranlassungszusammenhang zwischen einer Behinderung und der Anschaffung von allgemeinem Drogeriebedarf bzw. Zahnhygieneartikeln ist nicht erkennbar und wurde vom Beschwerdeführer nicht einmal behauptet.

Zu den Pedikürebehandlungen brachte der Beschwerdeführer vor, es sei ihm als Schlaganfallpatient *„der Umgang mit Füßen nicht möglich“*. Das Schneiden von Zehennägeln sei *„keine Körperpflege, sondern notwendiges Übel einer Behinderung“*. Fußpflege könne *„einem Behinderten, welchem die linke Hand zittert, schlicht ... nicht zugemutet werden“*. Eine ärztliche Verordnung für die Pedikürebehandlungen liegt nicht vor.

Zum *„Vital Pantoffel Nappa“* brachte der Beschwerdeführer vor, dass die Anschaffung eines Gesundheitshausschuhs für den Alltag notwendig sei. Beim Modell *„Vital Pantoffel Nappa“* handelt es sich um allgemein gebräuchliche Hausschuhe, die keinerlei orthopädische Funktion entfalten und von jedermann getragen werden können. Eine ärztliche Verordnung für diese Schuhe liegt nicht vor.

Zur Sonnenbrille brachte der Beschwerdeführer vor, es würde sich um eine Gesundheitsbrille handeln. Auf der Rechnung ist der verkaufte Artikel allgemein als *„Sonnenbrille“* bezeichnet. Eine ärztliche Verordnung für die Brille liegt nicht vor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988).

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher

Vermögensverhältnisse erwächst. Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als EUR 36.400,00 grundsätzlich 12%. Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, abgezogen werden, insoweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen.

Nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und für den keine pflegebedingte Geldleistung gewährt wird, ein Freibetrag nach Abs. 3 leg. cit. zu. Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 65 bis 74 % steht ein Freibetrag von EUR 599,00 zu. Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Der Beschwerdeführer ist Inhaber eines Behindertenpasses, der einen Grad der Behinderung von 70 % ausweist. Das Finanzamt hat somit rechtsrichtig den Freibetrag von EUR 599,00 im angefochtenen Bescheid berücksichtigt.

Für die einzelnen vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen ergibt sich daraus Folgendes:

Markise: Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157 mwN). Eine Markise, die auf einem südseitig ausgerichteten Balkon montiert wird, verbessert ganz allgemein dessen Benützbarkeit. Ein potentieller Käufer der Wohnung wird zweifelsfrei bereit sein, den Wert der Markise abzugelten, zumal alljährlich im Sommer neue Rekordtemperaturen gemessen bzw. immer mehr Hitzetage verzeichnet werden. Schon aus diesem Grund kommt eine Berücksichtigung der Kosten für die Markise als außergewöhnliche Belastung dem Grunde nach nicht in Betracht.

Daneben ist ein medizinisch fundierter Veranlassungszusammenhang zwischen der Behinderung des Beschwerdeführers und der Anschaffung der Markise nicht erkennbar, da eine ärztliche Verordnung dafür nicht vorliegt. Im Übrigen dient eine Markise nur bedingt dem Zweck des – ärztlich angeratenen – konsequenten Schutzes vor UV-Strahlung.

Apothekenrechnungen für rezeptfreie Waren: Angesichts der überwiegend erworbenen, der Zahnhygiene dienenden Waren kann nicht davon die Rede sein, dass die dadurch dem Beschwerdeführer entstehende Belastung höher wäre als jene, welche die Mehrzahl der

Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse üblicherweise trifft. Weder eine ärztliche Verordnung für die Waren noch ein Zusammenhang mit der Behinderung wurden vom Beschwerdeführer nachgewiesen.

Fahrtkosten: Die Notwendigkeit von (Physio-)Therapieeinheiten ist angesichts der Behinderung des Beschwerdeführers ebenso evident wie die Notwendigkeit, zum Ort der Therapien zu gelangen. Die Fahrtkosten von EUR 216,60 stellen behinderungsbedingte Mehraufwendungen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) dar und sind ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Behandlungsbeiträge: Ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Behinderung des Beschwerdeführers und jenen Arztbesuchen bzw. Laboruntersuchungen, für welche der Krankenversicherungsträger Behandlungsbeiträge vorgeschrieben hat, wurde weder nachgewiesen noch ist er erkennbar. Die an den gesetzlichen Krankenversicherungsträger geleisteten Behandlungsbeiträge von EUR 131,28 sind als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Pediküre: Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens handelt es sich bei den Ausgaben für eine Fußpflege um Aufwendungen, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mehrheitlich von Gesunden verausgabt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Zudem ist in einem Fußpflegestudio in aller Regel kein ärztliches bzw. medizinisch geschultes Personal tätig. Gerade aus diesem Grund fordern Lehre und Rechtsprechung als Nachweis für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen jedenfalls eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit - im Weiteren die Zwangsläufigkeit - der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat (BFG 6.6.2024, RV/4100309/2021 mwN). Eine ärztliche Verordnung für die Pediküre wurde nicht vorgelegt. Im übrigen sind Erschwernisse des täglichen Lebens, die eine Behinderung typischerweise mit sich bringt, durch den Behindertenfreibetrag abgegolten.

Pantoffel: Die Belastung des Einkommens durch die Anschaffung von handelsüblichen Pantoffeln kann nicht als außergewöhnlich angesehen werden, zumal nach der allgemeinen Lebenserfahrung die weit überwiegende Mehrzahl der Steuerpflichtigen in ihrem Wohnbereich eine Fußbekleidung und Aufwendungen für deren Anschaffung trägt. Einen medizinischen Veranlassungszusammenhang mit seiner Behinderung hat der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen. Die Aufwendungen für ein Paar Pantoffeln werden daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Sonnenbrille: Die für seine Gattin angeschaffte Sonnenbrille vermittelt dem Beschwerdeführer keine außergewöhnliche Belastung. Weder handelt es sich bei einer Sonnenbrille um ein Wirtschaftsgut, dessen Anschaffung als außergewöhnlich anzusehen wäre, noch hat der Beschwerdeführer die medizinische Notwendigkeit dieser Anschaffung belegt.

Insgesamt sind bei der Einkommensermittlung für das Jahr 2023 EUR 216,60 an behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen (ohne Selbstbehalt) und EUR 131,28 an sonstigen außergewöhnlichen Belastungen (mit Selbstbehalt zu berücksichtigen).

Die Bemessungsgrundlagen und die Einkommensteuer 2023 errechnen sich wie folgt (alle Beträge in EUR):

[...]

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revisionszulässigkeit)

Die Revision ist nicht zulässig, da in diesem Erkenntnis ausschließlich Fragen der Beweiswürdigung zu lösen waren. Die rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Innsbruck, am 24. Oktober 2024