

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die am 25. November 2021 eingebrachte Beschwerde gegen den zur Steuernummer ***BfStNr*** ergangenen Bescheid des ***FA*** vom 17. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Beurteilung einerseits von Kosten, die dem Beschwerdeführer (Bf) durch ein Hochwasserereignis erwachsen als Katastrophenschaden nach § 34 (6) EStG bzw. andererseits von Krankheitskosten als Kosten seiner Behinderung nach § 35 EStG und deren Abzug als außergewöhnliche Belastung nach den Bestimmungen der §§ 34/35 EStG im Einkommensteuer (ESt)-Bescheid 2020.

Der Bf, ein pensionierter Bundesbeamter, macht Kosten zur Beseitigung eines durch ein Hochwasser eingetretenen Gebäude- und Flurschadens geltend, soweit weder aus dem Katastrophenfonds des Landes Steiermark, noch von der privaten Katastrophenschutzversicherung Vergütungen geleistet wurden. Bezüglich der Krankheitskosten verwehrt er sich gegen die Behandlung eines Teilbetrages (Fahrkosten und Selbstbehalt für Hilfsmittel), den das Finanzamt Österreich (FA) nicht seiner Behinderung zuordnete.

Das FA ging zunächst davon aus, dass der Schaden auslösende „*Starkregen*“ kein Katastrophenereignis iSd § 34 (6) EStG war und daher bei einem Kostenansatz als außergewöhnliche Belastung ein Selbstbehalt nach § 34 (4) EStG in Abzug zu bringen sei. Aufwendungen für Eigenleistungen sowie die als „*Flurschaden*“ geltend gemachten Kosten für die Wiederherstellung einer Gartenhütte, des Gartenzaunes und der Grünfläche seien zudem von vorne herein nicht den außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG zuzuordnen. In der Beschwerdevorentscheidung (BVE) erfolgte eine Anerkennung der geltend gemachten Gebäudeschäden als Katastrophenschaden nach § 34 (6) EStG, soweit die Privatversicherung keinen Ersatz leistete.

Im Vorlageantrag begehrte der Bf zusätzlich die Berücksichtigung des mit 7.498,78 € angegebenen Flurschadens.

Während das FA den Abzug des Flurschadens im Vorlagebericht weiter ablehnte, beurteilte es die im Vorlageantrag zusätzlich begehrten Kosten der Behinderung als abzugsfähig.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Es darf sich nicht um Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben handeln. Zudem muss die Belastung außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Als allgemeine Bestimmung der Einkommensermittlung kommt auch das Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG 1988 zum Tragen.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, wenn die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis Abs. 5 EStG).

Unter außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG sind grundsätzlich nur Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind (vermögensmindernde Ausgaben). Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen, da in diesem Fall zumeist ein entsprechender Gegenwert erlangt wird und damit eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt. Für den Zeitpunkt des Abfließens ist maßgeblich, wann der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Abgabepflichtigen ausscheidet bzw. dessen wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren geht.

Nach gefestigter VwGH-Judikatur tritt im Verfahren zur Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen die abgabenbehördliche Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) zurück und es obliegt in erster Linie dem Abgabepflichtigen, das Vorliegen jener außergewöhnlichen Umstände iSd §§ 34/35 EStG nachzuweisen, die ausnahmsweise eine Berücksichtigung von Kosten der privaten Lebensführung bei der Berechnung der Einkommensteuerschuld rechtfertigen. In dem Maß, in dem ein Abgabepflichtiger seine nach den abgabenrechtlichen Verfahrensbestimmungen bestehenden Offenlegungs-/Nachweispflichten (§ 119 BAO, § 161 BAO) verletzt, tritt die amtswegige Ermittlungspflicht zurück und es entfällt die Verpflichtung der Abgabenbehörde, den Sachverhalt über das als erwiesen erachtete Maß hinaus nach allen Richtungen hin zu überprüfen. Dies gilt nicht, soweit aus §§ 34/35 EStG verbindliche Beweisregeln resultieren, wie etwa für einen gemäß § 35 (2) EStG festzustellenden Behinderungsgrad (z.B. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197; VwGH 1.9.2015, 2012/15/0178; VwGH 27.2.2014, 2011/15/0145; VwGH 24.4.2014, 2011/15/0180; VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; VwGH 22.1.2004, 98/14/0025; VwGH 20.11.1996, 96/15/0004).

A) Katastrophenschaden:

I. Die verfahrensgegenständliche Liegenschaft ist als landwirtschaftliches Betriebsgrundstück bewertet und umfasst, neben einer Gartenfläche von rd. 1700 m² mit einem Einfamilienhaus, im östlichen Teil eine landwirtschaftliche Wiesenfläche von rd. 3.000,- m², auf der sich zwei Fischteiche und ein Nebengebäude („Fischerhütte“) befinden (EZ999). Der Grenzverlauf der Wiese zum benachbarten landwirtschaftlichen Betrieb war langjährig durch einen in der Landwirtschaft üblichen Drahtzaun gekennzeichnet.

Die Liegenschaft steht im Miteigentum des Bf und seiner Gattin, das Wohnhaus dient ihnen als Hauptwohnsitz. Beide Ehegatten erzielen seit Jahren ausschließlich Pensionseinkünfte (kein AVAB-Anspruch). Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft weisen weder deren ESt-Bescheide für 2020 noch für frühere Jahre aus.

Am 22. Aug. 2020 kam es im Bereich der Wohnsitzgemeinde des Bf und weiterer vier Nachbargemeinden (darunter auch der Bezirkshauptstadt) durch „*Starkregen, Hangrutschungen, Überflutungen, Vermurungen und Hochwasser*“ zu einem Katastrophenereignis iSd § 2 Abs 1 Stmk. KatastrophenschutzG, LGBL. Nr 62/1999 idGF.

Im Zuge dieses Wetterereignisses wurde das Grundstück des Bf durch Oberflächenwasser von der im Westen anschließenden, höhergelegenen Wiese überschwemmt. Dabei drang Wasser über die Zufahrt von der Landesstraße durch das geschlossene Gartentor auf die Liegenschaft und überschwemmte einerseits den gesamten Keller des Hauses und andererseits den Fußboden der Fischerhütte. Zudem traten „*Verschlämmungen bzw. Beschädigungen im Garten (Fischteich, Zaun etc.)*“ auf.

Die Schäden im Bereich des Gebäudekellers wurden dem Bf von seiner Privatversicherung auf Basis eines SV-Gutachtens mit insgesamt 9.407,19 € zur Gänze vergütet (Raumtrocknung,

Sanierung von Böden/Wandflächen und Boilerummantelung, pauschaler Ablösebetrag für Altmöbiliar, Neuwertersatz für Tiefkühlschrank, Waschmaschine und Geschirrspüler (Standardmodelle), Abgeltung von Eigenleistungen für das Entfernen von Oberflächenwasser aus dem Keller sowie für Reinigung und Räumungsarbeiten im Keller).

Von der Privatversicherung nicht vergütet wurden dem Bf Kosten für die Schadensbeseitigung betreffend die Fischerhütte. Auch die Schäden am Grundstück bzw. an darauf befindlichen Vorrichtungen („*Fischteich, Zaun etc.*“) waren von der privaten Katastrophenversicherung nicht gedeckt (Katastrophenfeststellung/ BH SO-Stmk 23.Aug.2020; SV-Gutachten /XY-Versicherung 21.Sept.2020 u. Auszahlungsnachweise, BFG-Akt OZ 2 bzw. OZ 8).

Für den Schaden betreffend die Fischerhütte erhielt der Bf in der Folge mangels Erreichen der Mindestschadenhöhe von 1.000,- € auch keine Vergütung aus dem Katastrophenfonds des Landes Steiermark (Mitteilung BH SO-Stmk. 15.Jän 2021, BFG-Akt OZ 4).

Dagegen gewährte die Stmk. Landesregierung/*Abteilung Land- und Forstwirtschaft* zur Teilabgeltung des auf der überschwemmten Fläche eingetretenen Flurschadens im Juli 2021 eine Entschädigung von 30% des von einem Amtssachverständigen mit 4.640,80 € geschätzten Schadens (Amtsgutachten nicht vorliegend; lt. Mitteilung Stmk. LReg/Abt 10 v. 22.7.2021 Schadensart „*Schaden an Flur, Ernte, Vieh oder Obstanlagen*“; 1.700,80 € Materialschaden, 2.940,- € für „*Aufräumen*“, BGF-Akt OZ 2).

Das BFG geht aufgrund des im Privatgutachten der Versicherung dargestellten Geschehensablaufes (Oberflächenwasser vom Westen/ Beschädigung der Fischerhütte im Ostteil der Liegenschaft), der Schadensgewährung für einen Flurschaden durch die Abteilung für Land- und Forstwirtschaft der Stmk. Landesregierung sowie der vom Bf in der Beschwerde mit 3.000 m² angegebenen und durch Fotos dokumentierten Überschwemmungsfläche davon aus, dass die Flurschadensvergütung die landwirtsch.Wiesenfläche der EZ999 betraf.

Den geltend gemachten Katastrophenschäden liegt folgende Berechnung des Bf zugrunde:

a) lt. Eingabe 10.Aug 2021 (BFG-Akt OZ 4) Versicherungsersatz

Gebäudeschaden:	7.432,70 €	7.409,18 €
Inventarschaden:	2.354,01 €	1.998,00 €
<i>Gesamtschaden</i>	<i>9.786,71 €</i>	<i>9.407,19 €</i>

Die Berechnung des Bf enthält Beträge von 2.644,86 € zur Abgeltung von Eigenleistungen beim Haupthaus (Schlammentfernung u. Sanierungsarbeiten) sowie von 964,80 € betreffend den Schaden an der Fischerhütte (Trocknung/Entsorgungsarbeiten).

Der Inventarschaden umfasst, neben dem - zur Gänze vergüteten - Pauschalbetrag für Altmöbel aus dem Versicherungsgutachten (samt Abgeltung damit verbundener Manipulationsarbeiten), die tatsächlich angefallenen Kosten für Ersatz-Elektrogeräte (mit Mehrkosten von 356,- € gegenüber dem Neuwertersatz der Versicherung für Standardmodelle).

b) „*Flurschaden*“ (lt. Vorlageantrag):

7.498,78 €, abzügl. Zuschuss Land Stmk 1.392,44 €, davon:

- 1.664,78 € Materialkosten, abzügl. Zuschuss/ Material 510,24 €
- 5.834,-- € Arbeitskosten, abzügl. Zuschuss/ „Aufräumen“ 882,- €

Von den Materialkosten entfallen 1.486,10 € auf den Zaun und Beton, der Rest auf div. Kleinmaterial (Zaunmaterial lt. Rechnungen Fa XY-Zaun: Zaunsockel, -pfosten, -felder, -tür).

Die Arbeitskosten gliedern sich in:

- 1.656,- € Säuberung 3.000 m² Überschwemmungsfläche (88 Arbeitsstunden + 100,- €)
- 200,- € Neuanlage Grünfläche (8 Arbeitsstunden + 500,- € Grassamen/Dünger)
- 1.056,- € Entsorgung Grenzzaun alt (40 Arbeitsstunden)
- 1.136,- € Neuerrichtung 37,5 lfm Maschendrahtzaun (72 Arbeitsstunden)
- 722,- € Transportleistungen: Fahrtkosten (je 1,- €/km) + Arbeitszeit (je 16,- €/Stunde)
- 308,- € Schneckenzaun (Material und Eigenmontage)

Als Erbringer der Arbeitsleistungen sind im Vorlageantrag der Bf und Verwandte angeführt (Enkelsohn/HTL-Schüler, Bruder/Landwirt, Gattin). Die für Arbeitsleistungen geltend gemachten Kosten wurden in Höhe der Maschinenringstundensätze berechnet.

Mit dem Vorlageantrag wurden dem FA erstmals - lt. Bf nachträglich erstellte - Barzahlungsbestätigungen des Enkelsohnes und des Bruders zum Nachweis des Aufwandes übermittelt (FA-Anforderung 5.Aug.2021/ Bf-Vorlage 7.April 2022). Die Mittelherkunft bzw. der Zahlungsfluss wurde nicht belegt.

Im vorangegangenen abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren hatte der Bf auf die Unterstützung durch seinen Sohn und den Schwiegersohn als „*gelernte Facharbeiter*“ verwiesen und als Transportmittel den eigenen Traktor bzw. Pkw mit Anhänger (Kennzeichen ZZ9999) angegeben. Nachweise für Zahlungen an den Sohn, den Schwiegersohn und die Gattin war er schuldig geblieben (Bf-Schadensaufstellung 25.Okt 2021, BFG-Akt OZ 6).

Im Jahr 2020 waren auf den Bf drei Kfz behördlich zugelassen (DWH-Datenbank Innenministerium):

ZZ9999: Pkw Mitsubishi 1,8 l Diesel, 85 KW;

xx8888: Feyertag, Anhänger ohne Antrieb, 850 kg;

YY7777: Warchalowksi, Traktor Bj 1966, 13 KW - Zulassung für landwirtsch. Verwendung

Den mit dem Vorlageantrag übermittelten Fotos vom Schadensereignis ist ein – an einem Nebengebäude aus Holz (Fischerhütte) vorbei führender - umgestürzter Drahtzaun zu entnehmen, wie er in landwirtschaftlichen Nutzbereichen häufig und konkret auch im angrenzenden Hintergrund der abgebildeten Schadensstelle vorzufinden ist (schmale Metallsteher, verbunden durch drei horizontal verlaufende Metalldrähte).

Der Zaun war aufgrund einer Auflage im Bauverfahren betreffend das Einfamilienhaus im Jahr 1969 als Grenzzaun an der nördlichen Grundgrenze errichtet worden.

Der Ersatzzaun wurde als Maschendrahtzaun mit Betonfundamenten deutlich kompakter ausgeführt bzw. stabiler verankert. Für die 37,5 m lange Zaunerneuerung wurden nach den vorgelegten Unterlagen 19 massive Zaunpfosten (für Zaunfeld Höhe 63 cm), 14 Zaunfelder (Höhe 85 cm, MW 100x55) und ein einflügeliges Gartentor mit Gitterfüllung (100 x 100 cm) angeschafft (Vorlageantrag mit Fotobeilagen/Materialrechnungen/EF-Baubewilligungsbescheid 1969, BFG-Akt OZ 4).

Auf Basis der vorgelegten Beweismittel geht das BFG von einem im Vergleich zum hochwassergeschädigten Zaun qualitativ deutlich verbesserten Ersatzzaun aus. Nähere Feststellungen zum Erscheinungsbild und Verlauf der neuen Zaunanlage können mangels Vorlage von entsprechenden Bilddokumente nicht getroffen werden.

II. Für bestimmte Aufwendungen lässt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes zu. Dazu gehören u.a. *„Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.“*

Eine außergewöhnliche Belastung wegen Katastrophenschäden iSd § 34 Abs. 6 EStG kommt nur in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 EStG vorliegen. Dazu gehören etwa die allgemeinen Merkmale der Außergewöhnlichkeit, der Zwangsläufigkeit aber auch des Abflusses/der Vermögensminderung im betreffenden Veranlagungszeitraum.

Der Begriff „Katastrophenschäden“ ist gesetzlich nicht definiert. § 34 Abs. 6 EStG führt schädigende Ereignisse lediglich beispielhaft an. Gemeinsame Voraussetzung ist diesen nach der VwGH-Rechtsprechung das Vorliegen eines außergewöhnlichen Schadensereignisses, durch welches der Verlust dabei zerstörter Wirtschaftsgüter aufgrund höherer Gewalt im engeren Sinn bzw. durch ein katastrophenähnliches Ereignis eingetreten ist, also durch eine aufgezwungene Schadenslage herbeigeführt wurde.

In einem solchen Fall können Aufwendungen für eine Ersatzbeschaffung der zerstörten Wirtschaftsgüter ausnahmsweise eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Bei zerstörten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens unterstellt der Verwaltungsgerichtshof die Zwangsläufigkeit des Aufwandes jedoch nur, wenn dem Steuerpflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes nicht zuzumuten ist (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0178; VwGH 5.6.2003, 99/15/0111; VwGH 23.5.2007, 2006/13/0081; VwGH 21.10.1980, 2965/80).

III. Im anhängigen Verfahren steht für das BFG aufgrund der Katastrophenfeststellung der Bezirksverwaltungsbehörde gemäß § 4 iVm § 2 (1) Stmk. KatastrophenschutzG vom 23.Aug.2020 das Vorliegen eines Katastrophenereignisses iSd § 34 (6) EStG außer Frage.

In Bezug auf den geltend gemachten Hochwasserschaden ist zunächst daran zu erinnern, dass sich die verfahrensgegenständliche Liegenschaft zum Zeitpunkt des Schadensereignisses im

Miteigentum des Bf und seiner Gattin befand (lt. Grundbuch 4/7 Anteil Bf, 3/7-Anteil Gattin) und daraus eine entsprechende Verteilung der eingetretenen Vermögenseinbußen folgt.

Zudem betraf der Hochwasserschaden eine landwirtschaftliche Liegenschaft bzw. der eingetretene Flurschaden ein landwirtschaftliches Wiesengrundstück und die darauf befindlichen landwirtschaftlichen Nebengebäude bzw. Vorrichtungen (Fischteiche, Fischerhütte, Zaun).

In Hinblick darauf verursachte die Schadensbehebung dem Grunde nach Betriebsausgaben im Bereich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, womit eine wesentliche Voraussetzung für die Anwendung des § 34 (1) EStG nicht erfüllt ist.

Doch selbst wenn die Bewirtschaftung der EZ999 nicht im Rahmen einer Einkunftsquelle erfolgt war (Stichwort Liebhabereibetätigung), wovon das BFG aufgrund der Liegenschaftsgröße und der langjährig unterbliebenen Besteuerung bei den Miteigentümern ausgeht, ist für den geltend gemachten Abzug der Flurschadenbehebungskosten als Katastrophenschaden nach § 34 (6) EStG nichts zu gewinnen. Handelt es sich doch weder bei der geschädigten Wiesenfläche, noch bei der Fischerhütte und auch nicht beim Grenzzaun um Wirtschaftsgüter, ohne deren Ersatz die Lebensführung des Bf und seiner Gattin unzumutbar im Sinne der dargestellten VwGH-Judikatur wäre.

Damit stellen die geltend gemachten Kosten nicht „*erforderliche Ersatzbeschaffungskosten*“ im Sinne des § 34 (6) EStG dar (gleiches gilt im Übrigen für allfällige Kosten im Zusammenhang mit einer Sanierung der Fischteiche).

Zudem kommt etwa bei den Kosten für den Ersatzzaun die sogenannte Gegenwerttheorie zum Tragen (Vermögensumschichtung).

Vor diesem Hintergrund bedurfte es keiner weiteren Auseinandersetzung mit den Mehrkosten aufgrund einer besseren Qualität des Ersatzzaunes.

Soweit der Bf Kosten für Eigenleistungen (Aufwand für Arbeitsstunden) geltend macht, fehlt es an einer Vermögenseinbuße mangels Abflusses im Sinne des § 19 (2) EStG. Wie ausgeführt, gehört dieses Merkmal ebenfalls zu den steuerlichen Grundvoraussetzungen für die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen.

Dass sowohl die Privatversicherung als auch der Katastrophenfonds (pauschale) Vergütungen für Eigenleistungen des Bf (nach Art eines Unternehmerlohnes) ausbezahlen, ändert an den steuerlichen Kriterien für die Berücksichtigung solcher Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nichts (kein Abzug fiktiver Kosten ohne tatsächlichen Abfluss).

Dies betrifft sowohl den geltend gemachten Flurschaden als auch den Bereich des Gebäudeschadens, für den der Bf im Vorlageantrag durch die Privatversicherung nicht vergütete Restkosten begehrte.

Allerdings ist im Zusammenhang mit dem Gebäudeschaden daran zu erinnern, dass von der Privatversicherung der Gebäudeschaden zur Gänze (inclusive Eigenleistungen und Vergütungen an Familienmitglieder) ersetzt wurde und nur der auf die Fischerhütte entfallende Schaden

sowie die über dem Neuwert von Standardmodellen liegenden Mehrkosten für die neuen Elektrogeräte nicht vergütet wurden. Der tatsächlich nicht vergütete Gebäudeschaden beschränkt sich somit auf die Mehrkosten beim Inventar, für welches das BFG das Kriterium der Zwangsläufigkeit iSd § 34 (3) EStG mit den Preisen für Standardmodelle begrenzt sieht.

In Bezug auf die angeblich an Familienmitglieder geleisteten Barentlohnungen ist auf die gefestigte VwGH-Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu verweisen. Die einer Geschäftsbeziehung zwischen Angehörigen zugrundeliegende Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen und umgesetzt worden sein (z.B. VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0115; VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115; VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215).

Wenn der Bf im Laufe des Verfahrens von der ursprünglichen Unterstützung durch den Sohn bzw. Schwiegersohn und die Gattin abging und im Vorlageantrag stattdessen den Enkel (Schüler ohne Einkommen) und Bruder (pauschalierter Landwirt) als Helfer nannte, so legt dies eine nachträgliche Bedachtnahme auf die steuerlichen Auswirkungen von erhaltenen Leistungsvergütungen bei den helfenden Angehörigen nahe.

Dazu kommen die explizit erst im Zuge des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens ausgestellten Barzahlungsbestätigungen, durch welche weder ein tatsächlicher Zahlungsfluss, noch das Vorliegen fremdüblicher Verhältnisse belegt wird (bar bezahlte Entlohnungen zwischen fremden Geschäftspartnern werden – umso mehr bei mündlicher Leistungsvereinbarung – regelmäßig durch zeitnah bestätigte Belege dokumentiert).

Im hier zu beurteilenden Fall kommt noch hinzu, dass in ländlichen Gebieten im Katastrophenfall die Unterstützung durch Familienmitglieder/Nachbarn/Freundeskreis im Allgemeinen unentgeltlich erfolgt und eine davon abweichende Entgeltleistung daher als Ausnahme umso mehr eine eindeutige Nachprüfbarkeit erfordert hätte.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das BFG hinsichtlich der im anhängigen Verfahren geltend gemachten Vergütungen an Familienmitglieder die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen als nicht erfüllt sieht.

Die vom Bf als Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden nach § 34 (6) EStG geltend gemachten Kosten sind daher insgesamt nicht anzugsfähig.

Auch für einen Ansatz unter Abzug eines Selbstbehalts nach der Bestimmung des § 34 (4) EStG liegen die Voraussetzungen nicht vor, da in diesem Bereich die bereits erwähnte Gegenwerttheorie zum Tragen kommt, soweit die vom Bf selbst getragenen Aufwendungen zu entsprechenden Vermögenswerten führten (z.B. der neu geschaffene Zaun bzw. der sanierte Boden in der Fischerhütte). Fiktive, nicht zwangsläufig angefallene oder an Angehörige nicht fremdüblich geleistete Kosten sind auch im Bereich dieser Bestimmung nicht absetzbar. Da der nach dem Verfahrensergebnis vom Bf selbst getragene, steuerlich anzuerkennende

Kostenanteil nicht annähernd den Selbstbehalt nach § 34 (4) EStG von 5.085,74 € erreichte (zumal bezogen auf seinen Miteigentumsanteil), führt das geltend gemachte Katastrophenereignis im angefochtenen ESt-Bescheid 2020 insgesamt zu keiner Verminderung der Besteuerungsgrundlagen.

B) Krankheitskosten:

I. Dem Bf war im August 2011 vom Sozialministerium Service (SMS) ein auf fünf Jahre befristeter Behindertenpass (Nr 999999) nach dem Bundesbehindertengesetz (BBG) mit einem Grad der Behinderung (GdB) von 60% ausgestellt worden (Teil-GdB: 50% Prostata-Rezidiv sowie je 20% Bluthochdruck und rezidiv. Nierenkoliken lt. FA-Datenbank DB2, Vermerk 28.März 2012).

Im Verfahrenszeitraum verfügte der Bf über einen Folgebescheid des SMS mit einem festgestellten GdB von 40%. Wegen Unterschreitens der erforderlichen Mindesthöhe von 50% GdB waren damit beim Bf die Voraussetzungen für den Besitz eines Behindertenpasses seit Juni 2016 nicht mehr erfüllt und der Behindertenpass Nr 999999 war gemäß § 43 (1) BBG einzuziehen (Bescheide BSB/Landesstelle Stmk. v 28.Juni 2016, BFG-Akt OZ 8 S.12ff).

Der Gesamtbeurteilung aus dem Jahr 2016 liegen als Gesundheitsschädigungen (GS) zugrunde: Zustand nach Prostataerkrankung (2012 operiertes Prostatatumor-Rezidiv), Aortenekstasie, Wirbelsäulensyndrom, Refluxösophagitis und Bluthochdruck.

Aufgrund der Refluxösophagitis bestätigt das zugehörige SV-Gutachten die Notwendigkeit einer Diätverpflegung bei Erkrankung des Verdauungssystems.

Die im Vorgutachten aus dem Jahr 2011 befristet festgestellten Gesundheitsschädigungen wegen eines Darmleidens (Diverticulose, Polypen) und rezidivierender Nierenkoliken wurden im Gutachten aus 2016 als nicht mehr einschätzungswürdig bezeichnet.

Durch den Entfall der letzteren Position lagen „*die Voraussetzungen für eine Zusatzeintragung D2 – Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs.1 zweiter Teilstrich VO 303/1996*“ nicht mehr vor (vorgelegter Auszug aus SV-Gutachten zum Bescheid des SMS/Landesstelle Stmk v. 28.Juni 2016, a.a.O.).

Dennoch fand im angefochtenen Bescheid eine Diät wegen „*Gallen- Leber- und Nierenkrankheit*“ nach § 2 (1) Ts 2 VO BGBl 1996/303 (mtl. 51,- €) Berücksichtigung anstatt einer Diät wegen „*Magenkrankheit oder andere innere Erkrankungen*“ (mtl. 42,- €, Ts 3 a.a.O.).

Nach Teilanerkennung der geltend gemachten Krankheitskosten im abgabenbehördlichen Verfahren begehrt der Bf im Vorlageantrag an das BFG vom ursprünglich unter der KZ 476 als tatsächliche Kosten seiner Behinderung angegebenen Aufwand nur noch einen Teilbetrag von 508,40 €, der im Wesentlichen Fahrtkosten (Kilometergeld), Rezeptgebühren und Selbstbehalte für Sozialversicherungsleistungen mit Bezug zur Prostataerkrankung umfasst.

Das Mehrbegehren gegenüber der BVE betrifft Fahrtkosten anlässlich der Abholung von Hilfsmitteln zur Prostataerkrankung samt zugehörigem BVA-Selbstbehalt, deren Zugehörigkeit

zum Bereich der KZ 476 das FA im Vorlagebericht einräumte.

Die Nichtberücksichtigung der für stationäre Untersuchungen in einer Privatklinik geltend gemachten Kosten in der BVE bekämpfte der Bf im Vorlageantrag nicht.

II. Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung sind Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Abgabepflichtigen verursacht werden, grundsätzlich außergewöhnlich und aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Im Einzelfall ist die Zwangsläufigkeit des Aufwandes sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach anhand der Umstände des konkreten Falles zu prüfen.

Als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind nur Aufwendungen für Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Bloße Wünsche oder Befürchtungen des Betroffenen begründen keine Zwangsläufigkeit.

Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit ist nach der VwGH-Rechtsprechung ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird.

Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind. Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062; VwGH 5.10.2021, Ra 2021/15/0059; VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066; VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159; VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064 je mwN).

Auch bei der Berücksichtigung von Krankheitskosten besteht ein Rechtsanspruch auf den Abzug außergewöhnlicher Belastungen nur bei Vorliegen aller rechtsverbindlich normierten Voraussetzungen.

Beim Abzug von Kosten der Behinderung gehört zu diesen zwingenden Voraussetzungen ein ursächlicher Zusammenhang des Aufwandes mit einer entsprechenden Behinderung.

Fehlt dieser Zusammenhang, kommen die Bestimmungen des § 35 EStG insgesamt nicht zur Anwendung und die Überprüfung erfolgt auf Basis des § 34 EStG, somit unter Abzug eines Selbstbehaltes.

Durch eine Behinderung verursachte Kosten, welche die allgemeinen Voraussetzungen für außergewöhnliche Belastungen erfüllen, können jedoch, soweit der Betrag die Summe einer allfälligen pflegebedingten Geldleistung übersteigt, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden (§ 34 (6) Ts 5f iVm § 35 (1) EStG; VwGH 28.6.2023, Ra 2023/13/0016; VwGH 26.2.2020, Ro 2018/13/0013; VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010).

Nach § 35 (1) iVm (3) EStG steht Steuerpflichtigen mit einer behördlich festgestellten Behinderung, die keine pflegebedingte Geldleistung erhalten, ohne Nachweis von Kosten, der

Abzug eines mit dem Grad der Behinderung ansteigenden Freibetrages als außergewöhnliche Belastung zu. Anstelle dieses Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 35 (5) EStG).

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

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

Steuerpflichtige mit einer bescheinigten Behinderung von mindestens 25% erhalten auf Antrag zur Abgeltung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der/den dieser Bescheinigung zugrundeliegenden Behinderung(en), die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Pauschal-/Freibeträge bzw. tatsächlich erwachsenen Kosten ohne Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung (z.B. Pflegegeld) oder um einen Freibetrag nach § 35 (3) EStG als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt (§ 1 (3) VO BGBl. Nr. 303/1996).

III. Wie festgestellt enthält der Vorlageantrag des Bf kein Vorbringen gegen die in der BVE nicht berücksichtigten Kosten für Untersuchungen in einer Privatklinik.

Da der Bf die medizinische Notwendigkeit für die in der Privatklinik (stationär) durchgeführten Maßnahmen trotz abgabenbehördlicher Aufforderung nicht nachwies, entsprach die steuerliche Nichtanerkennung durch das FA der zuvor dargestellten Rechtslage bzw. Rechtsprechung und erfolgte daher auch aus Sicht des BFG zu Recht.

Hinsichtlich der im Vorlageantrag ergänzend geltend gemachten Kosten der Behinderung folgt das BFG dem mit der Beurteilung des FA übereinstimmenden Begehren des Bf.

Die tatsächlichen Kosten der Behinderung des Bf betragen somit im Ergebnis 379,68 €.

Mangels Nachweises nicht berücksichtigt wurden ein als „20% Anteil BVA“ geltend gemachter Betrag und die Fahrtkosten anlässlich des Privatkrankenhausaufenthaltes.

Zudem kam aufgrund des SV-Gutachtens aus dem Jahr 2016 der Freibetrag für Diätverpflegung „wegen anderer innerer Erkrankung“ in Ansatz (§ 2 (1) Ts 3 VO BGBl Nr 1996/303).

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im anhängigen Verfahren lagen die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht

vor. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht strittig (vgl. VwGH 23.09.2014, Ro 2014/01/0033). Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung den angewendeten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten VwGH-Judikatur.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 29. Jänner 2025