

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Nibelungenstraße 19, 6845 Hohenems, über die Beschwerde vom 02. November 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz (nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien) vom 20. Oktober 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

- 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 belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin gegen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge elektronisch übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Mit Formular E 1 vom 25. Mai 2020 übermittelte die Beschwerdeführerin die Einkommensteuererklärung 2019 an die belangte Behörde. Darin machte sie in den Kennzahlen 718, 916 und 274 Werbungskosten von gesamthaft € 1.378,26 geltend.

Die belangte Behörde führte in der Folge die Veranlagung durch. Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 vom 20. Oktober 2020 ließ sie außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in der Höhe von € 2.280,-- zum Abzug zu.

Mittels Eingabe via FON vom 02. November 2020 brachte die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 20. Oktober 2020 bei der belangten Behörde ein.

Darin beantragte sie die Anrechnung von außergewöhnlichen Belastungen in Zusammenhang mit der eigenen Behinderung in der Höhe von € 3.708,73. Zudem beantragte sie Werbungskosten in der Höhe von € 4.873,--. Im Erstbescheid seien lediglich Werbungskosten in der Höhe von € 3.537,03 zum Abzug zugelassen worden.

Mit Datum 12. November 2020 erließ die belangte Behörde ein Ersuchen um Ergänzung. Darin wurde die Beschwerdeführerin höflich aufgefordert, die beantragten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen in Zusammenhang mit der hängigen Beschwerde belegmäßig nachzuweisen.

Die Frist zur Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung wurde bis zum 11. Februar 2021 gewährt.

Die Beschwerdeführerin ließ die Frist zur Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung ungenutzt verstreichen.

In der Folge erließ die belangte Behörde mit Datum 05. März 2021 die Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer 2019 und wies die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass die benötigten Unterlagen trotz Aufforderung nicht nachgereicht worden seien und somit die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Mit Schriftsatz vom 23. März 2021 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte darin aus wie folgt:

*„Sehr geehrte Damen und Herren,
gegen die Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 05. März 2021, zugestellt am 05. März 2021, bezüglich der Beschwerde über den Einkommensbescheid 2019 vom 20. Oktober 2020, erhebe ich innerhalb der offenen Frist einen Vorlageantrag.*

Begehren:

Das Bundesfinanzgericht möge den Einkommensteuerbescheid dahingehend ändern, dass die fehlenden krankheitsbedingten Ausgaben vom Jahr 2019 in der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt werden.

[...]

Begründung:

Auf meine Beschwerde vom 02. November 2021 haben Sie die Belege nachgefordert. Diese fehlenden Belege und Dokumente habe ich am 9. Dezember eingescannt und übermittelt! Scheinbar sind diese nicht angekommen. Im Anhang übermittle ich Ihnen nochmals eine Übersicht der vielen Belege, welche meine krankheitsbedingten Ausgaben belegen. Es wurden krankheitsbedingte Ausgaben in Höhe von € 3.643,14 nicht berücksichtigt.

Der Vorlageantrag wurde am 23.03.2021 über FinanzOnline eingebracht und ist somit rechtzeitig.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

[...]

Sie ist im Besitz eines von der zuständigen Landesstelle des Sozialministeriums ausgestellten Behindertenausweises. Dieser weist für die Beschwerdeführerin einen Behinderungsgrad von 90 % und die Unzumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln aus.

Im Jahr 2019 bezog die Beschwerdeführerin Bundespflegegeld in der Höhe von € 3.480,-- .

Die Beschwerdeführerin beantragt die Berücksichtigung von krankheitsbedingten Ausgaben (außergewöhnliche Belastungen) in der Höhe von € 3.643,14. Anhand der übermittelten Belege ergeben sich Ausgaben in der Höhe von € 3.656,89.

Die einzelnen Posten in Bezug auf die beantragten außergewöhnlichen Belastungen, stellen sich wie folgt dar:

Strittig ist, ob bzw welche Kosten als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden können.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung bezüglich der Erkrankung der Beschwerdeführerin an ***1*** leitet das Bundesfinanzgericht aus dem Bescheid des Bundessozialamtes vom 20. April 1999 ab, in welchem festgehalten wurde, dass die Beschwerdeführerin aufgrund des eingeholten Sachverständigengutachtens vom 12. Februar 1999 an ***1*** leidet und einen Grad der Behinderung von 90 % aufweist.

Die Feststellungen in Bezug auf die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel leitet das Bundesfinanzgericht aus den Eintragungen im Behindertenpass der Beschwerdeführerin ab. Darin wird festgehalten, dass die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist. Diese Daten sind im elektronischen Steuerakt der Beschwerdeführerin aufscheinend.

Die Feststellung in Bezug auf die Höhe des im Jahre 2019 gewährten Bundespflegegeldes in der Höhe von € 3.480,-- ergeben sich für das Bundesfinanzgericht aufgrund des bei der belangten Behörde geführten elektronischen Steueraktes. Der Lohnzettel für das Jahr 2019 weist den Bezug von Bundespflegegeld in der Höhe von € 3.480,-- aus.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

[...]

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm ein Freibetrag (Abs. 3) zu (§ 35 Abs. 1 EStG 1988).

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

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957.

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.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 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. Diese Verordnungsermächtigungen berechtigen den Bundesminister für Finanzen, die gesetzlichen Bestimmungen betreffend behinderte Personen durch Verordnung zu konkretisieren.

Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigungen hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, erlassen.

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

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, in der hier maßgebenden Fassung lautet auszugsweise:

"Auf Grund der §§ 34 und 35 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:

§ 1. (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 Belastung zu berücksichtigen.

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

(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.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten ua bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Die Beschwerdeführerin leidet an ***1***. Der Grad der Behinderung beläuft sich aufgrund des vom Sozialministerium Landesstelle Vorarlberg ausgestellten Behindertenausweises auf 90 %, die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist der Beschwerdeführerin unzumutbar.

Aufgrund der Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel hat die Beschwerdeführerin gemäß § 35 Abs 7 EStG in Verbindung mit § 3 Abs 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 Anspruch auf Abgeltung der Mehraufwendungen aufgrund des Umstandes, dass kein Massenbeförderungsmittel benutzt werden kann. Es steht diesbezüglich ein Freibetrag von € 190,-- p.m. (entspricht € 2.280,-- p.a.) zu.

Der Freibetrag gemäß § 3 Abs 1 ist gemäß § 1 Abs 3 der oben genannten Verordnung weder um pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) noch um einen Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 EStG zu kürzen.

Gemäß § 35 Abs 1 in Verbindung mit § 35 Abs 3 EStG hat die Beschwerdeführerin bei einem vorliegenden Behinderungsgrad von 90 % Anspruch auf einen Freibetrag von € 837,-- p.a. Davon in Abzug zu bringen sind pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindenzulage), welche der Steuerpflichtige erhalten hat.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2019 Bundespflegegeld in der Höhe von € 3.480,-- erhalten. Der Freibetrag für außergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit einer Behinderung gemäß § 35 Abs 1 und Abs 3 leg cit steht somit nicht zu.

Gemäß § 35 Abs 5 EStG kann die Beschwerdeführerin anstatt des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend machen.

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2019 außergewöhnliche Belastungen, welche im Zusammenhang mit ihrer Behinderung stehen und ärztlich verordnet wurden in der Höhe von € 684,20 getragen. In diesem Zusammenhang hat sie Bundespflegegeld in der Höhe von € 3.480,-- bezogen.

Der Anteil an außergewöhnlichen Belastungen, welche nicht bzw nicht eindeutig in Zusammenhang mit der Behinderung der Beschwerdeführerin stehen, belaufen sich laut den übermittelten Belegen auf € 3.163,49. Dabei handelt es sich um außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG.

Außergewöhnliche Belastungen müssen den obigen Ausführungen folgend außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und letztlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als € 14.600,-- bis

€ 36.400,-- 10 %. Das Einkommen der Beschwerdeführerin liegt mit € 19.071,49 in diesem Bereich.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136).

Die von der Beschwerdeführerin im Jahr 2019 gemäß § 34 EStG ohne ärztliche Verordnung geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen lassen sich wie folgt gruppieren:

Bezeichnung	Betrag
Schüssler Salze	108,60

Bei den Globuli handelt es sich um eine alternativmedizinische Behandlung. Eine ärztliche Verschreibung ist diesbezüglich nicht erfolgt. Globuli werden auch von einer Vielzahl von gesunden Menschen eingenommen. Es fehlt somit in diesem Zusammenhang an der Zwangsläufigkeit.

Bezeichnung	Betrag
Voltadol Schmerzgel	17,20

Das Voltadol Schmerzgel wurde nicht ärztlich verordnet. Ein reines ärztliches Anraten genügt nicht, um als außergewöhnliche Belastung anerkannt zu werden.

Bezeichnung	Betrag
Vitasprint B 12 Trinkfl.	19,35

Dabei handelt es sich um ein allgemeines Nahrungsergänzungsmittel, welches von breiten Bevölkerungsgruppen – auch ohne vorliegende Erkrankungen – eingenommen wird. Die Kosten ohne ärztlicher Anordnung eingenommener Vitaminpräparate und anderer Nahrungsergänzungsmittel bilden keine außergewöhnliche Belastung (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254 und 0255).

Bezeichnung	Betrag
Mea Multispektrum Tabletten	5,09

Dabei handelt es sich um ein allgemeines Nahrungsergänzungsmittel, welches von breiten Bevölkerungsgruppen – auch ohne vorliegende Erkrankungen – eingenommen wird.

Bezeichnung	Betrag
Biorepair Zahncreme	9,68

Bei Zahncremen handelt es sich um ein allgemeines Produkt der Körperpflege. Die Aufwendungen dafür stellen keine steuerlich zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen dar.

Bezeichnung	Betrag
Ciclopoli gegen Nagelpilz	28,85

Dabei handelt es sich um ein allgemeines Produkt der Körperpflege. Ein Zusammenhang mit der Erkrankung der Beschwerdeführerin ist nicht gegeben.

Bezeichnung	Betrag
Paracetamol Schmerztabletten	2,80

Die Paracetamol Schmerztabletten wurden nicht ärztlich verordnet. Zudem handelt es sich dabei um ein allgemein gängiges Schmerzmittel, welches auch von Personen eingenommen wird, welche nicht an der identen Erkrankung wie die Beschwerdeführerin leiden.

Bezeichnung	Betrag
Centrum frisch und fruchtig	16,44

Dabei handelt es sich um ein allgemeines Nahrungsergänzungsmittel. Nahrungsergänzungsmittel werden von einem großen Personenkreis – auch ohne vorliegende Erkrankungen – eingenommen. Es handelt sich somit um keine außergewöhnlichen Belastungen.

Bezeichnung	Betrag
Boxagrippal	10,90

Es handelt sich dabei um ein Arzneimittel gegen Erkältungen. Es handelt sich somit um keine als außergewöhnliche Belastung geltend zu machende Ausgabe.

Bezeichnung	Betrag
Bioelectra Magnesium	9,95

Es handelt sich dabei um ein Nahrungsergänzungsmittel. Nahrungsergänzungsmittel werden von einer breiten Personengruppe eingenommen. Die Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung ist somit steuerlich nicht zulässig.

Bezeichnung	Betrag
Physiotapeverband	24,00

Es handelt sich dabei um ein alternativmedizinisches Produkt. Eine Geltendmachung als außergewöhnliche Belastungen ist somit ausgeschlossen.

Bezeichnung	Betrag
Gum Soft sticks	35,90

Es handelt sich dabei um ein Produkt der Zahnpflege. Die Aufwendungen dafür stellen keine steuerlich zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen dar.

Bezeichnung	Betrag
Mitgliedsbeitrag PVÖ	26,00

Beim Mitgliedsbeitrag an den PVÖ handelt es sich um keine gemäß § 34 geltend zu machenden außergewöhnlichen Belastungen.

Bezeichnung	Betrag
Ringana Caps und Deodorant verschiedene Sorten	624,33

Es handelt sich um Nahrungsergänzungsmittel bzw. Produkte der Körperpflege. Derartige Aufwendungen treffen einen breiten Personenkreis, weshalb keine außergewöhnlichen Belastungen vorliegen.

Bezeichnung	Betrag
Sehbehelf samt notwendiges Zubehör	2.223,60

Die Ausgaben für den Sehbehelf in der Höhe von € 2.223,60 stellen außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG (außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt) dar. Ausgangspunkt für die Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt ist nach § 34 Abs 4 erster Satz das Einkommen gemäß § 2 Abs 2.

Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist weiters das Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung genannt. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung ergibt sich, dass nur die Summe jener außergewöhnlichen Belastungen bei Bemessung des Selbstbehaltes unberücksichtigt zu bleiben hat, derentwegen die Berechnung des Selbstbehaltes erfolgt, die also nur eingeschränkt nach Abzug des zu berechnenden Selbstbehaltes abzugsfähig sind.

Außergewöhnliche Belastungen die ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind, mindern demnach demnach das zur Selbstbehaltsberechnung heranzuziehende Einkommen (vgl VwGH 28.1.2003, 98/14/0160).

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2019 stellt sich wie folgt dar:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2019
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	17.585,28
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00
Pendlerpauschale laut Veranlagung	(-) 372,00
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	(-) 3.587,03
Pauschbetrag für Werbungskosten	(-) 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.494,25
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und-sanierung (Topfsonderausgaben)	(-) 730,00
Zuwendungen gemäß § 18 (1) Z 7 EStG	(-) 15,00
Kirchenbeitrag	(-) 29,00
Außergewöhnliche Belastungen	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs 4 EStG)	(-) 2.223,60

Selbstbehalt	2.022,33
Pauschbetrag nach Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung	(-) 2.280,00
Einkommen	10.238,98
Einkommen	10.238,98
ausländische Einkünfte	8.631,24
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	18.870,22
0 % für die ersten 11.000,00	0,00
25 % für die weitem 7.000,00	1.750,00
35 % für die restlichen 870,22	304,58
Durchschnittssteuersatz $(2.054,58/18.870,22 \times 100)$	10,89 %
Durchschnittssteuersatz 10,89 % von 10.238,98	1.115,02
Verkehrsabsetzbetrag	(-) 690,00
Pendlereuro	(-) 24,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	401,02
Einkommensteuer	401,02
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG 1988	(-) 0,02
Festgesetzte Einkommensteuer	401,00
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	401,00
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	(-) 449,00
Abgabengutschrift	48,00

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. Das gegenständliche Erkenntnis ergeht in Einklang mit den klaren und eindeutigen gesetzlichen Regelungen der §§ 34 und 35 EStG in Zusammenhang mit der Verordnung BGBl 303/1996 in der Fassung BGBl II 2010/430, als auch in Einklang mit der im obigen Erkenntnis angeführten Judikatur des VwGH. Die Zulässigkeit der ordentlichen Revision war deshalb zu versagen.

Feldkirch, am 27. Mai 2025