

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Patric Flament in der Beschwerdesache
Bf1, ***Bf1-Adr***,

- über die Beschwerde vom 2. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. Mai 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 und
- über die Beschwerde vom 24. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022,

Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

2021:

Bf1 (in der Folge als Beschwerdeführer „Bf.“ bezeichnet) bezog im Veranlagungsjahr 2021 nichtselbständige Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) und vom ***Name ehemaliger Dienstgeber*** (***Abkürzung Name Dienstgeber***). Er brachte seine „Erklärung L1 zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2021“ am 11. Juli 2022 ein und machte in dieser Erklärung geltend:

- den Pauschalbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes für 12 Monate wegen vollständiger Tragung des Unterhaltes (zu 100%) sowie Schulgeld (€ 1.514,40) und tatsächliche Kosten (€ 1.152,00) als außergewöhnliche Belastungen
- den Freibetrag für die eigene Behinderung (von 100%) als außergewöhnliche Belastungen
- tatsächliche Kosten bei Behinderung des Antragstellers von € 19.191,61 als außergewöhnliche Belastungen
- den ganzen Familienbonus Plus (FABO+) für ein Kind

In einem Schreiben vom 23. Februar 2023 ersuchte der Bf. darum, die Einkommensteuer 2021 gemäß § 200 BAO vorläufig festzusetzen.

Am 13. März 2023 übermittelte das Finanzamt an den Bf. ein Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt:

- Um Vorlage folgender Rechnungen wird gebeten:
Behandlungskosten vom 30.06.2020 - 17.11.2020 (***Name Psychologe 1***) +
Einzahlungsnachweis der Rechnung
Behandlungskosten vom 22.10.2020 - 22.10.2020 (***Name Arzt 1***) + Einzahlungsnachweis
der Rechnung
Behandlungskosten vom 27.01.2021 - 14.12.2021 (***Name Psychologe 1***) +
Einzahlungsnachweis der Rechnung
Behandlungskosten vom 14.04.2021 - 14.04.2021 (***Name Arzt 2***)
Behandlungskosten vom 28.04.2021 - 26.05.2021 (***Name Arzt 2***)
Behandlungskosten vom 13.07.2021 - 13.07.2021 (***Name Arzt 1***)
Behandlungskosten vom 27.09.2021 - 27.09.2021 (***Name Arzt 3***)
- Warum musste für den Krankenhausaufenthalt ein Selbstbehalt von 580,00 € bezahlt werden?
- Vorlage der Krankenhausrechnung
- Sollte der Aufenthalt in einer Privatklinik stattgefunden haben, ist eine ärztliche Bescheinigung vorzulegen, aus welcher hervorgeht, warum eine Privatklinik aufgesucht wurde
- für Absetzbarkeit der Homöopathie, Spagyrik, Blüten u.a. ist eine ärztliche Verordnung vorzulegen“

In seinem Antwortschreiben auf dieses Ergänzungsersuchen führte der Bf. aus, dass er keine Rechnungen zu den Arztbesuchen mehr habe, weil diese bei der ÖGK verblieben wären und dass er eine Privatklinik konsultiert hätte, weil in dieser der ihn behandelnde Arzt arbeite.

Das Finanzamt erließ am 04. Mai 2023 den Einkommensteuerbescheid 2021 und anerkannte als außergewöhnliche Belastungen aus der eigenen Behinderung des Bf. einen Betrag von € 7.536,13 sowie als Pauschalbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen

wegen der Behinderung eines Kindes von € 1.294,80 und nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von € 2.666,40. Darüber hinaus berücksichtigte das Finanzamt den FABO+ für ein Kind (€ 500,16). Begründend führte das Finanzamt aus:

„Für die Absetzbarkeit der Kosten eines Wahlarztes ist eine ärztl. Bestätigung erforderlich, aus der hervorgeht, dass die Behandlung von einem 'normalen Arzt' (wo die Kosten von der gesetzlichen Krankenkasse zur Gänze übernommen worden wären) die durchgeführte Behandlung aus triftigen medizinischen Gründen nicht möglich gewesen wäre, und deshalb die Behandlung in der Wahlarztpraxis notwendig war. Allgemein gehaltene Befürchtungen gegenüber den Träger der gesetzlichen Krankenversicherung stellen noch keinen triftigen Grund dar, einen Wahlarzt aufzusuchen. Da keine derartige Bestätigung vorliegt, konnten die gesamten Wahlarztrechnungen steuerlich nicht anerkannt werden. Dies gilt ebenfalls für den Selbstbehalt des Spitalaufenthaltes (Privatklinik).

Da keine ärztliche Verordnung bezgl. Homöopathie, Spagyrik, Blüten konnten diese Kosten ebenfalls nicht anerkannt werden.

Hinsichtlich Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten, Brillen, Einlegesohlen, Fahrten zum Optiker usw. vertritt das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass diese nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden. Ausgenommen davon sind andere Fahrten z.B. zu Ärzten oder Physiotherapien (UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08-RS5; BFG vom 17.04.2015, RV/2101415/2014; UFSW vom 23.08.2012, RV/0890-W/12; UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08).

Laut Unterlagen geht hervor, dass Sie mit Ihrer Partnerin eine 60m² Wohnung in der Seniorenresidenz bewohnen. Laut Auskunft der BMF-Fachabteilung können somit nur 50% der Wohn- und Verpflegungskosten berücksichtigt werden, (abzüglich Pflegegeld und Haushaltsersparnis)

Bei den Medikamenten konnten nur jene berücksichtigt werden, welche auf Rezept gekauft wurden. Kosten für FFP2 Masken, für das Thera-Band sowie für die Antikörperbestimmung stellen Kosten der privaten Lebensführung iSd. § 20 EStG 1988 dar.

Wir haben die von Ihnen unter „Tatsächliche Kosten aufgrund einer Behinderung“ beantragten Beträge von 7.536,13 Euro berücksichtigt. Darüber hinaus können keine weiteren Kosten abgezogen werden.“

Am 02. Juli 2023 brachte der Bf. eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 04. Mai 2023 ein und führte in dieser aus:

„1: Die Arztkosten bezüglich Wahlarzt wurden nicht anerkannt. Es besteht in Österreich freie Arztwahl und es findet sich im Einkommensteuergesetz kein einziger Hinweis, dass ich nicht den Arzt meines Vertrauens konsultieren darf. Dazu kommt noch, dass ich wegen meiner mehrfachen Behinderung nur zu jenen Ärzten gehen kann, die mir die beste medizinische Behandlung zukommen lassen. Ich denke, das Finanzamt kann mir die Ärzte nicht vorschreiben. Wenn ja, wie soll die Bestätigung des Kassenarztes formuliert sein? Muss er zugeben, dass er medizinisch nicht versiert ist? Dann sendet man des weiteren diese Bestätigung an die Ärztekammer und der Kassenarzt verliert seine Zulassung. Ist dies wirklich im Sinne des Finanzamts? Ebenso weist das Steuerbuch nicht darauf hin, dass ich verpflichtet bin, Kassenärzte aufzusuchen. Wenn doch, dann ersuche ich um schriftliche Bekanntgabe dieser Gesetzestext-Passage. Ich habe von den Arztkosten die erhaltenen Ersätze der Gesundheitskasse abgezogen und nur den Eigenanteil geltend gemacht, so wie es im Einkommensteuergesetz gefordert ist. Ich beantrage daher, sämtliche dieser Kosten zu berücksichtigen. Aus den erwähnten Gründen ist auch der Selbstbehalt für den Spitalsaufenthalt anzuerkennen, zumal man ja in Zeiten der Pandemie im öffentlichen Krankenhaus keine notwendigen Termine erhielt.

2: Die Fahrtkosten für die auf Grund meines Krankheitsbildes notwendigen Besorgungen und Erledigungen wurden ebenfalls nicht berücksichtigt. Es ist dem Finanzamt bekannt, dass ich zu 100% behindert bin und das Pflegegeld der Stufe 2 beziehe. Dies wurde von ärztlichen Gutachtern und medizinischen Sachverständigen bestätigt. Ich lege nochmals die Kopie des Behindertenpasses bei, in dem die Tatsache, dass ich u.a. Epileptiker bin, amtlich bestätigt ist. Aufgrund der Polyneuropathie bin ich nur mit Hilfe des Rollators gehfähig. Bei diesen Mehrfachbehinderungen schreibt mir das EstG vor, dass ich keine Taxis benützen darf? Auch in diesem Fall ersuche ich um schriftliche Bekanntgabe der entsprechenden Gesetzesstelle.

3: Kosten des Pensionistenwohnhauses: Wieder muss ich um schriftliche Bekanntgabe der gesetzlichen Bestimmung ersuchen, in der ausdrücklich festgeschrieben steht, dass die steuerliche Anerkennung von Wohnkosten eine quadratmetermäßige Begrenzung hat. Das Finanzamt weist darauf hin, dass meine Gattin ebenfalls im Appartement wohnt. Dies ist richtig, jedoch bezahle ich die selben Kosten, wenn ich das Appartement zur alleinigen Benutzung habe. Meine Gattin bezahlt ihren Anteil selber und erhält die monatlichen Abrechnungen auf ihren eigenen Namen ausgestellt. Somit habe ich ausschließlich meine eigenen Kosten für das Appartement in der Aufstellung aufgelistet und beantrage deren Berücksichtigung zu 100%.

Ich ersuche aufgrund aller meiner Ausführungen eine stattgebende Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, in der alle meine beeinspruchten Punkte zur Gänze als außergewöhnliche Belastungen als tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung-zusätzlich zu den bereits anerkannten Kosten in Höhe von € 7.536,13—steuerliche Anerkennung finden.“

Dieser Beschwerde waren beigelegt:

- eine Kopie des Behindertenpasses des Bf.
- ein Schreiben des Sozialministeriumservice vom 17. Juni 2019, wonach beim Bf. die Voraussetzungen für folgende Zusatzeintragungen in den Behindertenpass vorlägen:

"Der Inhaber/die Inhaberin des Passes ist schwer hörbehindert"

"Der Inhaber/die Inhaberin des Passes ist Epileptiker/Epileptikerin"

"Der Inhaber/die Inhaberin kann die Fahrpreismäßigung nach dem Bundesbehindertengesetz in Anspruch nehmen"

"Der Inhaber/die Inhaberin des Passes ist Trägerin von Osteosynthesematerial"

"Der Inhaber/die Inhaberin des Passes ist Trägerin einer Prothese"

Mit Ergänzungsersuchen vom 14. Juni 2023 wurde der Bf. hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2021 und 2022 ersucht, mit dem Finanzamt, mit der Telefonnummer „***Telefonnummer FAÖ***“ Kontakt aufzunehmen.

Am 25. Oktober 2023 wurde an den Bf. zu den Einkommensteuerbescheiden 2021 und 2022 ein weiteres Ergänzungsersuchen mit folgendem Inhalt übermittelt:

„Für die Absetzbarkeit der Kosten eines Wahlarztes ist eine ärztl. Bestätigung erforderlich, aus der hervorgeht, dass die Behandlung von einem 'normalen Arzt' (wo die Kosten von der gesetzlichen Krankenkasse zur Gänze übernommen worden wären) die durchgeführte Behandlung aus triftigen medizinischen Gründen nicht möglich gewesen wäre, und deshalb die Behandlung in der Wahlarztpraxis notwendig war. Allgemein gehaltene Befürchtungen gegenüber den Träger der gesetzlichen Krankenversicherung stellen noch keinen triftigen Grund dar, einen Wahlarzt aufzusuchen. Da keine derartige Bestätigung vorliegt, konnten die gesamten Wahlarztrechnungen steuerlich nicht anerkannt werden. Dies gilt ebenfalls für den Selbstbehalt des Spitalaufenthaltes (Privatklinik)

Wie können Sie uns antworten?

- *Elektronisch über FinanzOnline auf der Startseite „Ergänzungsersuchen“ beantworten. Dort können Sie auch Unterlagen hochladen.*
- *Per Post oder durch Abgabe im Finanzamt. In diesem Fall geben Sie bitte Ihre Steuernummer an, damit wir Ihre Nachricht schneller zuordnen können. Oder Sie verwenden die Rückseite dieses Schreibens für Ihre Antwort. Noch ein Hinweis: Übermitteln Sie uns bitte ausschließlich Belegkopien und keine Originalunterlagen.“*

Der Bf. beantwortete das Ergänzungsersuchen vom 25. Oktober 2023 mit Schreiben vom 14. November 2023 wie folgt:

„Aufgrund des Ergänzungsansuchens vom 25.10.2023 gebe ich folgendes bekannt:

Gemäß §§ 34 und 35 EstG 1988 sind Arzthonorare steuerlich abzugsfähig. Durch den Wortlaut ARZTHONORARE ist sichergestellt, dass es sich hierbei um Honorare des Wahlarztes handelt,

weil beim Kassenarzt KEINE Honorare anfallen; sämtliche Kosten werden durch die ÖGK beglichen!!

Laut Auskunft bei der Ärztekammer sowie beim Patientenanwalt gibt es keine Bestätigungen, in welchem der normale Arzt bescheinigt, dass ihm das spezielle Fachwissen fehlt. In meinem Fall wurde die unheilbare Krankheit PNP durch den Wahlarzt diagnostiziert, weil der normale Arzt diese Erkrankung nicht erkannte. Somit liegt meinerseits ein triftiger medizinischer Grund vor.

Erwähnt wird noch, dass die Zahl der normalen Ärzte immer weniger wird und die Anzahl der Wahlärzte stetig steigt, sodass die Erkenntnisse des VGH aus den 1980-er Jahren obsolet sind. Bezüglich des Augenarztes halte ich fest, dass diese Ordination im Erdgeschoss angesiedelt ist und ich daher diese Ordination ohne fremder Hilfe selbständig mit dem Rollator erreichen kann.

S.g. Finanzamt, in der Hoffnung meine triftigen medizinischen Gründe dargelegt zu haben verbleibe ich in Erwartung einer positiven Erledigung!“

Das Finanzamt erließ am 12. Dezember 2023 eine Beschwerdeverentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2021 und wies die Beschwerde des Bf. als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt aus:

„Von Ihnen wurde am 23.02.2023 ein Antrag auf vorläufige Festsetzung des Einkommensteuerbescheides 2021 eingebracht.

Eine vorläufige Festsetzung gemäß § 200 BAO kann vorgenommen werden, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens

- die Abgabepflicht ungewiss aber wahrscheinlich oder*
- die Abgabepflicht gewiss, aber der Umfang ungewiss ist.*

Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist. Hierbei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung nach § 20 BAO der Abgabenbehörde.

Aufgrund der Tatsache, dass im Jahr 2021 auch andere Punkte der Abgabepflicht strittig sind, die nicht bereits im anhängigen Beschwerdeverfahren bestritten wurden, wird von einer vorläufigen Veranlagung abgesehen. Ihrem Antrag auf vorläufige Festsetzung vom 22.2.2023 wird folglich nicht entsprochen.

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

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

Gemäß Abs. 3 leg. cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Krankheitskosten nehmen insofern eine Sonderstellung ein, als hier die Zwangsläufigkeit (aus tatsächlichen Gründen) der Aufwendungen nicht hinterfragt wird (Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20, § 34, Tz 78).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (vgl. etwa 13.5.1986, 85/14/0181) können Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung erwachsen, auch dann zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 sein, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigt werden.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung stellen aber bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. (Vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; BFG vom 26.2.2018, RV/5100307/2018; BFG vom 2.4.2020, RV/5101062/2018; BFG vom 06.04.2020, RV/1100536/2018)

Sie wurden bereits mit 13.3.2023 und 25.10.2023 aufgefordert, ärztliche Bestätigungen vorzulegen, aus welchen hervorgeht, dass die Behandlungen in einer allgemeinen Gebührenklasse (wo die Kosten zur Gänze von der gesetzlichen Krankenkasse übernommen worden wären) aus triftigen, medizinischen Gründen nicht möglich gewesen wären und deshalb die Behandlungen in einer Wahlarztpraxis notwendig waren. Ebenso wenig wurden die Aussagen in der Beschwerde "dass man in Zeiten der Pandemie im öffentlichen Krankenhaus keine Termine erhielt" durch Glaubhaftmachung und detaillierte Belege (Terminabsagen/-verschiebungen durch das erwähnte öffentliche Krankenhaus) nachgewiesen. (Vgl. VwGH vom 13.3.2023, Ra 2020/13/0057)

Da solche Bestätigungen nie vorgelegt wurden, können die beantragten Wahlarztekosten nicht berücksichtigt werden.

Hinsichtlich Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten, Brillen, Einlegesohlen, Fahrten zum Optiker usw. vertritt das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass diese nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden. Ausgenommen davon sind andere Fahrten z.B. zu Ärzten oder Physiotherapien (UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08-RS5; BFG vom 17.04.2015, RV/2101415/2014; UFSW vom 23.08.2012, RV/0890-W/12; UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08).

Laut Unterlagen geht hervor, dass Sie mit Ihrer Partnerin eine 60m² Wohnung in der Seniorenresidenz bewohnen. Laut Auskunft der BMF-Fachabteilung können somit nur 50% der Wohn- und Verpflegungskosten berücksichtigt werden, (abzüglich Pflegegeld und Haushaltsersparnis) Hinsichtlich dieser Aufwendungen wird auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung 2020 verwiesen.

Folgende außergewöhnliche Belastungen wurden Ihnen im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 04.05.2023 berücksichtigt:

- Rezeptgebühren iHv € 260,00*
- Sonstige Aufwendungen (Rollator, Rückengurt, Batterien, Stützstrümpfe udgl.) iHv € 675,90*
- Kosten für die Unterbringung iHv € 6.600,23*

Somit wurden gesamt außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt iHv € 7.536,13 steuermindernd anerkannt.“

Der Bf. brachte am 15. Jänner 2024 einen Vorlageantrag ein.

Das Finanzamt legte die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 zusammen mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 mit Vorlagebericht vom 09. Februar 2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Die im Vorlagebericht seitens der belangten Behörde unter dem Punkt „Stellungnahme“ gemachten Ausführungen werden unter 2022 wiedergegeben.

Am 14. Februar 2024 übermittelte das Bundesfinanzgericht an den Bf. und die belangte Behörde einen verfahrensleitenden Beschluss. Der Inhalt dieses Beschlusses und die Antworten der belangten Behörde sowie der weitere Verfahrensverlauf werden unter 2022 dargelegt.

2022:

Der Bf. bezog im Veranlagungsjahr 2022 nichtselbständige Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) und vom ***Name ehemaliger Dienstgeber*** (**Abkürzung Name Dienstgeber**). Er brachte seine „Erklärung L1 zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2022“ am 29. März 2023 ein und machte in dieser Erklärung geltend:

- den Pauschalbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes für 12 Monate wegen vollständiger Tragung des Unterhaltes (zu 100%) sowie Schulgeld (€ 2.364,00) als außergewöhnliche Belastungen
- tatsächliche Kosten bei Behinderung des Antragstellers von € 22.803,09 als außergewöhnliche Belastungen
- den ganzen Familienbonus Plus für ein Kind

Das Finanzamt richtete am 18. April 2023 an den Bf. ein Ergänzungsersuchen mit nachstehendem Inhalt:

„Um Vorlage folgender Rechnungen wird gebeten:

- Behandlungskosten vom 22.03.2022 - 22.03.2022 (***Name Arzt 1***)*
- Behandlungskosten vom 21.06.2022 - 21.06.2022 (***Name Arzt 1***)*
- Behandlungskosten vom 09.08.2022 - 09.08.2022 (***Name Krankenhaus 1***)*
- Behandlungskosten vom 16.08.2022 - 16.08.2022 (***Name Arzt 1***)*
- Behandlungskosten vom 05.09.2022 - 05.09.2022 (***Name Arzt 4***)*
- Behandlungskosten vom 04.11.2022 - 04.11.2022 (***Name Arzt 3***)*
- Behandlungskosten vom 21.11.2022 - 21.11.2022 (***Name Arzt 4***)*
- Behandlungskosten vom 28.11.2022 - 28.11.2022 (***Name Arzt 1***)“*

Der Bf. beantwortete dieses Ergänzungsersuchen mit Schreiben vom 16. Mai 2023 wie folgt:

„(...) für die 8 angeführten Fachärzte „Wahlärzte“ habe ich keine Rechnungen, da sie in der ÖGK verblieben sind. Somit habe ich nur die Ihnen übermittelten Bestätigungen über den Kostenanteil der ÖGK, die auch verwundert ist, warum der Text in der Bestätigung nicht genügt. Es handelt sich um Fachärzte und keine Praktiker.

Text ÖGK: „Diese Bestätigung kann auch für die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung an das zuständige Finanzamt und/oder Privatversicherung verwendet werden,“ (...)“

Hinsichtlich des Ergänzungsersuchens an den Bf. vom 14. Juni 2023 verweist das Bundesfinanzgericht auf die Ausführungen unter dem Jahr 2021.

Das Finanzamt erließ am 25. Juli 2023 den Einkommensteuerbescheid 2022 und anerkannte als außergewöhnliche Belastungen aus der eigenen Behinderung des Bf. einen Betrag von € 8.490,27 sowie als Pauschalbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes von 204,00 und nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen von € 2.376,00. Darüber hinaus berücksichtigte das Finanzamt den FABO+ für ein Kind (€ 650,16). Begründend führte das Finanzamt aus:

„Für die Absetzbarkeit der Kosten eines Wahlarztes ist eine ärztl. Bestätigung erforderlich, aus der hervorgeht, dass die Behandlung von einem 'normalen Arzt' (wo die Kosten von der gesetzlichen Krankenkasse zur Gänze übernommen worden wären) die durchgeführte Behandlung aus triftigen medizinischen Gründen nicht möglich gewesen wäre, und deshalb die Behandlung in der Wahlarztpraxis notwendig war. Allgemein gehaltene Befürchtungen gegenüber den Träger der gesetzlichen Krankenversicherung stellen noch keinen triftigen Grund dar, einen Wahlarzt aufzusuchen. Da keine derartige Bestätigung vorliegt, konnten die gesamten Wahlarztrechnungen steuerlich nicht anerkannt werden. Dies gilt ebenfalls für den Selbstbehalt des Spitalaufenthaltes (Privatklinik)

Hinsichtlich Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten, Brillen, Einlegesohlen, Fahrten zum Optiker usw. vertritt das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass diese nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, weil diese Anschaffungen nach

der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden. Ausgenommen davon sind andere Fahrten z.B. zu Ärzten oder Physiotherapien (UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08-RS5; BFG vom 17.04.2015, RV/2101415/2014; UFSW vom 23.08.2012, RV/0890-W/12; UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08).

Laut Unterlagen geht hervor, dass Sie mit Ihrer Partnerin eine 60m² Wohnung in der Seniorenresidenz bewohnen. Laut Auskunft der BMF-Fachabteilung können somit nur 50% der Wohn- und Verpflegungskosten berücksichtigt werden, (abzüglich Pflegegeld und Haushaltsersparnis)

Bei den Medikamenten konnten nur jene berücksichtigt werden, welche auf Rezept gekauft wurden. Kosten für die Antikörperbestimmung stellen Kosten der privaten Lebensführung iSd. § 20 EStG 1988 dar“

Am 24. August 2023 brachte der Bf. eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 vom 25. Juli 2023 ein und führte in dieser aus:

„1: Die Arztkosten bezüglich Wahlarzt wurden nicht anerkannt. Es besteht in Österreich freie Arztwahl und es findet sich im Einkommensteuergesetz kein einziger Hinweis, dass ich nicht den Arzt meines Vertrauens konsultieren darf. Dazu kommt noch, dass ich wegen meiner mehrfachen Behinderung nur zu jenen Ärzten gehen kann, die mir die beste medizinische Behandlung zukommen lassen. Ich denke, das Finanzamt kann mir die Ärzte nicht vorschreiben. Wenn ja, wie soll die Bestätigung des Kassenarztes formuliert sein? Muss er zugeben, dass er medizinisch nicht versiert ist? Dann sendet man des weiteren diese Bestätigung an die Ärztekammer und der Kassenarzt verliert seine Zulassung. Ist dies wirklich im Sinne des Finanzamts? Ebenso weist das Steuerbuch nicht darauf hin, dass ich verpflichtet bin, Kassenärzte aufzusuchen. Wenn doch, dann ersuche ich um schriftliche Bekanntgabe dieser Gesetzestext-Passage. Ich habe von den Arztkosten die erhaltenen Ersätze der Gesundheitskasse abgezogen und nur den Eigenanteil geltend gemacht, so wie es im Einkommensteuergesetz gefordert ist. Ich beantrage daher, sämtliche dieser Kosten zu berücksichtigen. Aus den erwähnten Gründen ist auch der Selbstbehalt für den Spitalsaufenthalt anzuerkennen, zumal man ja in Zeiten der Pandemie im öffentlichen Krankenhaus keine notwendigen Termine erhielt.

2: Die Fahrtkosten für die auf Grund meines Krankheitsbildes notwendigen Besorgungen und Erledigungen wurden ebenfalls nicht berücksichtigt. Es ist dem Finanzamt bekannt, dass ich zu 100% behindert bin und das Pflegegeld der Stufe 2 beziehe. Dies wurde von ärztlichen Gutachtern und medizinischen Sachverständigen bestätigt. Ich lege nochmals die Kopie des Behindertenpasses bei, in dem die Tatsache, dass ich u.a. Epileptiker bin, amtlich bestätigt ist. Aufgrund der Polyneuropathie bin ich nur mit Hilfe des Rollators gehfähig. Bei diesen Mehrfachbehinderungen schreibt mir das EstG vor, dass ich keine Taxis benützen darf? Auch in diesem Fall ersuche ich um schriftliche Bekanntgabe der entsprechenden Gesetzesstelle.

3: Kosten des Pensionistenwohnhauses: Wieder muss ich um schriftliche Bekanntgabe der gesetzlichen Bestimmung ersuchen, in der ausdrücklich festgeschrieben steht, dass die steuerliche Anerkennung von Wohnkosten eine quadratmetermäßige Begrenzung hat. Das Finanzamt weist darauf hin, dass meine Gattin ebenfalls im Appartement wohnt. Dies ist richtig, jedoch bezahle ich die selben Kosten, wenn ich das Appartement zur alleinigen Benutzung habe. Meine Gattin bezahlt ihren Anteil selber und erhält die monatlichen Abrechnungen auf ihren eigenen Namen ausgestellt. Somit habe ich ausschließlich meine eigenen Kosten für das Appartement in der Aufstellung aufgelistet und beantrage deren Berücksichtigung zu 100%.

Ich ersuche aufgrund aller meiner Ausführungen eine stattgebende Beschwerdeentscheidung zu erlassen, in der alle meine beeinspruchten Punkte zur Gänze als außergewöhnliche Belastungen als tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung -zusätzlich zu den bereits anerkannten Kosten in Höhe von € 8.490,27—steuerliche Anerkennung finden.“

Hinsichtlich des Ergänzungsersuchens an den Bf. zu den Einkommensteuerbescheiden 2021 und 2022 vom 25. Oktober 2023 und das Antwortschreiben des Bf. vom 14. November 2023 verweist das Bundesfinanzgericht wiederum auf die Ausführungen unter dem Jahr 2021.

Das Finanzamt erließ am 12. Dezember 2023 eine Beschwerdeentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2022 und wies die Beschwerde des Bf. als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt aus:

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

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

Gemäß Abs. 3 leg. cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Krankheitskosten nehmen insofern eine Sonderstellung ein, als hier die Zwangsläufigkeit (aus tatsächlichen Gründen) der Aufwendungen nicht hinterfragt wird (Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20, § 34, Tz 78).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (vgl. etwa 13.5.1986, 85/14/0181) können Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung erwachsen, auch dann zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 sein, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigt werden.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung stellen aber bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen

medizinischen Betreuung noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. (Vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; BFG vom 26.2.2018, RV/5100307/2018; BFG vom 2.4.2020, RV/5101062/2018; BFG vom 06.04.2020, RV/1100536/2018)

Sie wurden bereits mehrmals aufgefordert, ärztliche Bestätigungen vorzulegen, aus welchen hervorgeht, dass die Behandlungen in einer allgemeinen Gebührenklasse (wo die Kosten zur Gänze von der gesetzlichen Krankenkasse übernommen worden wären) aus triftigen, medizinischen Gründen nicht möglich gewesen wären und deshalb die Behandlungen in einer Wahlarztpraxis notwendig waren. Ebenso wenig wurden die Aussagen in der Beschwerde "dass man in Zeiten der Pandemie im öffentlichen Krankenhaus keine Termine erhielt" durch Glaubhaftmachung und detaillierte Belege (Terminabsagen/-verschiebungen durch das erwähnte öffentliche Krankenhaus) nachgewiesen. (Vgl. VwGH vom 13.3.2023, Ra 2020/13/0057)

Da solche Bestätigungen nie vorgelegt wurden, können die beantragten Wahlarztekosten nicht berücksichtigt werden.

Hinsichtlich Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten, Brillen, Einlegesohlen, Fahrten zum Optiker usw. vertritt das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass diese nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden. Ausgenommen davon sind andere Fahrten z.B. zu Ärzten oder Physiotherapien (UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08-RS5; BFG vom 17.04.2015, RV/2101415/2014; UFSW vom 23.08.2012, RV/0890-W/12; UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08).

Laut Unterlagen geht hervor, dass Sie mit Ihrer Partnerin eine 60m² Wohnung in der Seniorenresidenz bewohnen. Laut Auskunft der BMF-Fachabteilung können somit nur 50% der Wohn- und Verpflegungskosten berücksichtigt werden, (abzüglich Pflegegeld und Haushaltsersparnis) Hinsichtlich dieser Aufwendungen wird auf die Begründung der Beschwerde vom 2020 verwiesen.

Folgende außergewöhnliche Belastungen wurden Ihnen im Einkommensteuerbescheid 2022 vom 25.07.2023 berücksichtigt:

- Taxikosten (vom 27.5.2022 und 13.09.2022) iHv € 42,00
- Rezeptgebühren iHv € 246,05 sowie die Aufwendung vom 22.06.2022 iHv € 4,15
- Sonstige Aufwendungen (Hörgerät, Einlagen, Brille) iHv € 1.350,90
- Kosten für die Unterbringung iHv € 6.847,17

Somit wurden gesamt außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt iHv € 8.490,27 steuermindernd anerkannt“

Der Bf. brachte am 15. Jänner 2024 einen Vorlageantrag ein.

Das Finanzamt legte die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 zusammen mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 mit Vorlagebericht vom 09. Februar 2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter dem Punkt „Stellungnahme“ aus:

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

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

Gemäß Abs. 3 leg. cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Krankheitskosten nehmen insofern eine Sonderstellung ein, als hier die Zwangsläufigkeit (aus tatsächlichen Gründen) der Aufwendungen nicht hinterfragt wird (Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 20, § 34, Tz 78).

Nach ständiger Judikatur des VwGH (vgl. etwa 13.5.1986, 85/14/0181) können Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung erwachsen, auch dann zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 sein, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigt werden.

Senioren-Wohnanlage:

Die Kosten der Unterbringung und Verpflegung können eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen. Ist bei einem Steuerpflichtigen behinderungsbedingt nicht mehr die Fähigkeit gegeben, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.6.2010, 2008/13/0145), liegt eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit im Sinne des § 35 EStG 1988 vor. Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die Kosten dem Grunde nach abzugsfähig sind. Die Kosten für das Apartement sind allerdings nur im Umfang der Kosten für den Bf. abzugsfähig (Jahr 2021: 50 % von € 23.976,66 abzüglich der Haushaltsersparnis in Höhe von 12€ 156,9 und des Bundespflegegeldes in Höhe von € 3.505,30; Jahr 2022: 50 % von € 24.779,93 abzüglich der Haushaltsersparnis in Höhe von 12*€ 156,9 und des Bundespflegegeldes in Höhe von € 3.660,00).*

Taxikosten:

Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten, Brillen, Einlegesohlen, Fahrten zum Optiker usw. sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden. Ausgenommen davon sind andere Fahrten z.B. zu Ärzten oder Physiotherapien (UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08-RS5; BFG vom 17.04.2015,

RV/2101415/2014; UFSW vom 23.08.2012, RV/0890-W/12; UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08). Im Jahr 2021 wurden lt. vorgebrachten Unterlagen lediglich Fahrten zwischen Wohnung Optiker, Hörakustikunternehmen und div. Geschäfte zur Besorgung div. Artikel durchgeführt. Aufgrund der oben genannten Ansicht wurden die beantragten Aufwendungen im Jahr 2021 von € 535,90 nicht anerkannt. Von den im Jahr 2022 beantragten Taxikosten iHv € 501,20 wurden € 42,00 iZm den durchgeführten Fahrten in das Krankenhaus Nord und zur Therapie in Abzug gebracht.

Wahlarztkosten:

Nach ständiger Judikatur des VwGH (vgl. etwa 13.5.1986, 85/14/0181) können Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung erwachsen, auch dann zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 sein, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern diese höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen getätigt werden.

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung stellen aber bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. (Vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; BFG vom 26.2.2018, RV/5100307/2018; BFG vom 2.4.2020, RV/5101062/2018; BFG vom 06.04.2020, RV/1100536/2018)

Der Bf. wurde unter Wahrung des Parteigehörs mehrmals aufgefordert, ärztliche Bestätigungen vorzulegen, aus welchen hervorgeht, dass die Behandlungen in einer allgemeinen Gebührenklasse (wo die Kosten zur Gänze von der gesetzlichen Krankenkasse übernommen worden wären) aus triftigen, medizinischen Gründen nicht möglich gewesen wären und deshalb die Behandlungen in einer Wahlarztpraxis notwendig waren. (Vgl. VwGH vom 13.3.2023, Ra 2020/13/0057) Es wurden keine stichhaltigen Nachweise zu diesen Aufwendungen vorgebracht. Ebenso wenig wurde die Aussage in der Beschwerde "dass man in Zeiten der Pandemie im öffentlichen Krankenhaus keine Termine erhielt" durch Glaubhaftmachung und detaillierte Belege (Terminabsagen/-verschiebungen durch das erwähnte öffentliche Krankenhaus) untermauert. Hinsichtlich dieser beantragten außergewöhnlichen Belastungen (Apothekenrechnungen, Rehashop und sonstigen Aufwendungen) wurden im Jahr 2021 € 935,90 und im Jahr 2022 € 1.601,10 berücksichtigt. Betreffend dieser Aufwendungen wird auf die Aufstellung der Sachbearbeiterin für die jeweiligen Jahre verwiesen.

Bezüglich der oben angeführten Punkte wird beantragt, das Bundesfinanzgericht möge außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt im Jahr 2021 iHv € 7.536,13 und im Jahr

2022 iHv € 8.490,27 berücksichtigen. Im übrigen möge die Beschwerde als unbegründet abgewiesen werden.“

Am 14. Februar 2024 übermittelte das Bundesfinanzgericht an den Bf. und die belangte Behörde einen verfahrensleitenden Beschluss mit folgendem Inhalt:

*„Der Beschwerdeführer wird ersucht, zu dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt betreffend die Kosten der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ dem Bundesfinanzgericht binnen einer Frist von*

4 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses ergänzende Unterlagen zu übermitteln und mit der Übermittlung der Unterlagen im Rahmen des rechtlichen Gehörs eine Stellungnahme zu den unten angeführten Ergänzungspunkten zu abzugeben.

Der belangten Behörde wird die Möglichkeit eingeräumt, im Rahmen des rechtlichen Gehörs binnen einer Frist von

4 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses eine Stellungnahme abzugeben.

Rechtsstandpunkt der belangten Behörde:

*Das Finanzamt Österreich, Dienststelle Landeck Reutte, hat im Vorlagebericht vom 20.05.2022 betreffend das Jahr 2020 (GZ. RV/7101596/2022) und im Vorlagebericht vom 09.02.2024 betreffend die Jahre 2021 und 2022 (GZ. RV/7100510/2024) insbesondere ausgeführt, dass nur 50% der Kosten der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ beim Beschwerdeführer (Bf.) abzugsfähig wären, weil der Bf. die entsprechende Wohneinheit zusammen mit seiner Gattin bewohne.*

Ergänzungspunkte:

*1.) Der Beschwerdeführer wird ersucht, eine gegebenenfalls vorliegende Erwerbsminderung seiner Gattin durch geeignete Unterlagen nachzuweisen oder nachzuweisen, dass die Kosten für die Inanspruchnahme der Wohneinheit in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ auch bei seiner Gattin selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellt.*

*2.) Der Beschwerdeführer wird weiters ersucht, dem Bundesfinanzgericht den Vertrag, der die Grundlage für die Benutzung der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ durch den Beschwerdeführer und seine Gattin darstellt, in Kopie zu übermitteln.*

Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig.

Begründung

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Unterhaltsleistungen sind nur dann steuerlich absetzbar, wenn sie beim Berechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Derart berücksichtigungsfähige Zahlungen unterliegen nur dem Selbstbehalt des Verpflichteten (§ 34 Abs. 4 EStG 1988). Darunter fallen außergewöhnliche Belastungen (z.B. Krankheitskosten, Katastrophenschäden oder Aufwendungen infolge einer Behinderung bei der unterhaltsberechtigten Person), die für einkommenslose bzw. einkommensschwache Angehörige übernommen werden.

*Der Beschwerdeführer bewohnt zusammen mit seiner Gattin in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ eine Wohneinheit. Auf Grund der Höhe der Pensionsbezüge seiner Gattin trägt der Beschwerdeführer die Kosten für die Wohneinheit zur Gänze und erbringt damit eine Unterhaltsleistung für seine Gattin. Diese Unterhaltsleistung ist aber nur dann beim Beschwerdeführer steuerlich abzugsfähig, wenn diese Kosten bei der Gattin (der Unterhaltsberechtigten) selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen.*

Da der Sachverhalt noch nicht entscheidungsreif ist, waren die erforderlichen Ermittlungshandlungen durch das Bundesfinanzgericht zu veranlassen.“

Die belangte Behörde verwies in ihrer Stellungnahme vom 27. Februar 2024 auf ihre Ausführungen im Vorlagebericht.

Der Bf. übermittelte dem Bundesfinanzgericht am 06. März 2024 eine Stellungnahme und legte dieser die „Aufnahmevereinbarung für ***Name Pensionistenresidenz***“ vom 15. Juni 2011 und – soweit für dieses Beschwerdeverfahren von Relevanz – die an die Gattin des Bf. adressierte Abrechnung vom „***Name Pensionistenresidenz***“ für Jänner 2021 und Jänner 2022 vor. In dieser Abrechnung war der Aufpreis für eine 2. Person und die Frühstückspension

für Jänner 2021 und 2022 ausgewiesen. Eine Erwerbsminderung der Gattin des Bf. hat der Bf. weder nachgewiesen, noch in dem Schreiben an das Bundesfinanzgericht behauptet.

Die mit der Antwort des Bf. vom 06. März 2024 übermittelten Unterlagen wurden der belangten Behörde zur Wahrung des rechtlichen Gehörs zur Abgabe einer Stellungnahme binnen einer Frist von 3 Wochen übermittelt.

In Ihrer Stellungnahme führte die belangte Behörde aus, dass zwischen den im Vorlagebericht angeführten Beträgen betreffend die Appartementkosten in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ und den seitens des Bf. übermittelten Belegen geringfügige rechnerische Differenzen bestünden und schlüsselte die Beträge für die Wohnkosten an sich, für die Frühstückspension und das Kabelfernsehen gesondert auf.

Festgehalten wird an dieser Stelle abschließend, dass der Bf. im Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer 2020 das ihn betreffende Gutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen vom 13.06.2019 vorgelegt hat. In diesem Gutachten war ein Gesamtgrad der Behinderung von 100% attestiert worden und die Diagnosen aus den Einzelgutachten aufgelistet wie folgt:

Lfd. Nr.	Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden: Begründung der Positionsnummer und des Rahmensatzes:	Pos.Nr.	Gdb %
1	hochgradige Mittelohrschwerhörigkeit beidseits Tabelle Kolonne 5, Zeile 5	12.02.01	70
2	Grüner Star und Zust. nach Grauer Star Op beidseits, Zust. nach Netzhautablösung Op und Intraocularlinsentausch links, Sehverminderung rechts auf 0,8 und links auf Fingerzählen Tabelle kolonne1 Zeileg Kunstlinsenimplantation beidseits +10% inkl	11.02.01	40
3	Polyneuropathie Wahl der Position mit dem oberen Rahmensatz, da deutliche Gangbildstörung. Mitberücksichtigt ist der Zustand nach Erysipel linker	04.06.01	40
	Unterschenkel		
4	glaucomatöser Sehnervschwund mit Gesichtsfeldausfall beidseits	11.02.16	30
5	Fokale Epilepsie Wahl der Position mit dem unteren Rahmensatz, da mehr als 3 Jahre anfallsfrei	04.10.01	20
6	Degenerative Gelenksveränderungen Wahl der Position mit dem oberen Rahmensatz, da mäßiggradige Funktionseinschränkung bei Kniegelenksabnützung links und Zustand nach Knie totalendoprothese links	02.02.01	20
7	arterielle Hypertonie	05.01.01	10

Gesamtgrad der Behinderung

100 v. H.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. bewohnte zusammen mit seiner Gattin (auch) in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2021 und 2022 ein Appartement Typ B2/a in der Größe von 60m² in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“. In der „Aufnahmevereinbarung für ***Name Pensionistenresidenz***“ vom 15. Juni 2011 sind sowohl der Bf. als auch dessen Gattin als Vertragspartner angeführt und ist diese Vereinbarung demgemäß auch vom Bf. und dessen Gattin unterfertigt worden.

Der Bf. bezog bis September 2020 Pflegegeld der Stufe 1 und ab Oktober 2020 Pflegegeld der Stufe 2. Ob dem Bf. wurden am 19.06.2019 ein Behindertenpass ausgestellt. Der Grad der Behinderung wurde beim Bf. mit 100% festgestellt. Hinsichtlich des Bf. wurde zwar (unter anderem) festgestellt, dass dieser berechtigt wäre, eine Fahrpreismäßigung nach dem Bundesbehindertengesetz in Anspruch zu nehmen, eine Gehbehinderung oder eine Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist dem Bf. allerdings nicht bescheinigt worden.

Ob der Gattin des Bf. ist für die beschwerdegegenständlichen Jahre 2021 und 2022 keine Behinderung festgestellt worden. Die Gattin des Bf. bezog im Jahr 2021 steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) aus nichtselbständiger Arbeit seitens der PVA von € 8.677,80 und im Jahr 2022 steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) aus nichtselbständiger Arbeit seitens der PVA von € 8.938,08.

Der Bf. trug (mit Ausnahme des Kostenaufschlages für die 2. Person von € 114,86/Monat im Jahr 2021 und von € 118,60/Monat im Jahr 2022 sowie der Kosten für die Frühstückspension der Gattin) die gesamten Unterbringungskosten für die Gattin und sich selber in dem Appartement in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“. Die vom Bf. in den Jahren 2021 und 2022 für das Appartement in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ getragenen Gesamtkosten für sich selber und seine Gattin betrugen insgesamt € 24.056,86 (2021) und € 24.905,09 (2022). In den Abrechnungen waren die Appartementkosten, Verpflegungskosten und das Kabelfernsehen enthalten.

In der „Aufnahmevereinbarung für ***Name Pensionistenresidenz***“ ist unter dem Punkt 4 (2) festgehalten, dass besondere Pflegeleistungen und zusätzliche Leistungen **nicht** Gegenstand des Vertrages sind und daher auch kein anteiliges Entgelt auf solche Leistungen entfällt.

Der Bf. hat wiederholt die Leistungen von Wahlärzten oder eines Privatkrankenhauses in Anspruch genommen, weil dort der ihm behandelnde Arzt praktiziert und diese Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Darüber hinaus hat der Bf. diverseste Taxi-

Fahrten insbesondere zu Apotheken, Hörakustikern und Optikern als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend gemacht.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargelegte Sachverhalt ergibt sich aus den durch den Bf. vorgelegten Unterlagen sowie aus einer Einsicht des Bundesfinanzgerichtes in die Einkommensteuerbescheide der Gattin für 2021 und für 2022 und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Anmerkung vorweg: Strittig sind im vorliegenden Fall die Höhe der außergewöhnlichen Belastungen dafür, dass der Bf. diese Aufwendungen für das Appartement in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ für sich selber und seine Gattin (mit Ausnahme des Kostenaufschlages für die 2. Person und der Kosten für die Frühstückspension der Gattin) zur Gänze getragen hat und die Abzugsfähigkeit von „Wahlarztkosten“ sowie Taxikosten als außergewöhnliche Belastungen. Weiters ist strittig, ob der Einkommensteuerbescheid 2021 vorläufig gemäß § 200 BAO zu erlassen gewesen wäre.

1. Gesetzliche Grundlagen und Judikatur

Gemäß § 94 Abs. 1 bis 3 ABGB haben Ehegatten nach ihren Kräften und gemäß der Gestaltung ihrer ehelichen Lebensgemeinschaft zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse gemeinsam beizutragen.

(2) Der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, leistet dadurch seinen Beitrag im Sinn des Abs. 1; er hat an den anderen einen Anspruch auf Unterhalt, wobei eigene Einkünfte angemessen zu berücksichtigen sind. Dies gilt nach der Aufhebung des gemeinsamen Haushalts zugunsten des bisher Unterhaltsberechtigten weiter, sofern nicht die Geltendmachung des Unterhaltsanspruchs, besonders wegen der Gründe, die zur Aufhebung des gemeinsamen Haushalts geführt haben, ein Missbrauch des Rechtes wäre. Ein Unterhaltsanspruch steht einem Ehegatten auch zu, soweit er seinen Beitrag nach Abs. 1 nicht zu leisten vermag.

(3) Auf Verlangen des unterhaltsberechtigten Ehegatten ist der Unterhalt auch bei aufrechter Haushaltsgemeinschaft ganz oder zum Teil in Geld zu leisten, soweit nicht ein solches Verlangen, insbesondere im Hinblick auf die zur Deckung der Bedürfnisse zur Verfügung stehenden Mittel, unbillig wäre. Auf den Unterhaltsanspruch an sich kann im Vorhinein nicht verzichtet werden.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, sofern sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 200 Abs. 1 bis 5 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Wenn die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden ist, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Ergibt sich aus der Beseitigung der Ungewissheit oder der rechtskräftigen Entscheidung des Rechtsmittels kein Grund für eine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die Abs. 1 und 2 gelten sinngemäß für Bescheide, mit denen festgestellt wird, dass eine Veranlagung unterbleibt, oder die aussprechen, dass eine Abgabe nicht festgesetzt wird. Die Erlassung gemäß Abs. 2 endgültiger oder endgültig erklärender Bescheide obliegt der Abgabenbehörde, die für die Erlassung des vorläufigen Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so obliegt die Erlassung des endgültigen oder endgültig erklärenden Bescheides der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden:

Gemäß § 34 Abs. 1 bis 8 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).
- Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann 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.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe, den Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a, den Kindermehrbetrag gemäß § 33 Abs. 7 sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.
(Anm.: Z 3 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)
4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.
5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 normiert:

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,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des

Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen 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 bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit . 51 Euro
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3. (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 auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro 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.

(2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigten Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

§ 6. Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Pauschbetrag nach §§ 2, 3 oder 5, dann ist dieser Pauschbetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Pauschbetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

§ 7. (1) Diese Verordnung ist anzuwenden:

1. wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig für die Veranlagung für das Kalenderjahr 1996,
2. wenn die Einkommensteuer im Wege des Abzugs vom Arbeitslohn erhoben wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1995 enden.

(2) Der Pauschbetrag gemäß § 5 ist im Jahr 1996 für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Mai nicht um eine pflegebedingte Geldleistung zu vermindern.

(3) § 2 Abs. 1, § 3 Abs. 1 und 2 sowie § 5 Abs. 1, jeweils in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 416/2001, sind anzuwenden,

1. wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002,
2. wenn die Einkommensteuer im Wege des Abzugs vom Arbeitslohn erhoben wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2001 enden.

(4) § 1 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 430/2010 sind anzuwenden,

1. wenn die Einkommensteuer (Lohnsteuer) veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung 2011,
2. wenn die Einkommensteuer (Lohnsteuer) im Wege des Abzugs von Arbeitslohn erhoben wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2010 enden.

§ 8. Die Verordnung vom 5. Dezember 1988, BGBl. Nr. 675, tritt mit 31. Dezember 1995 außer Kraft.

2. Zur Vorläufigkeit gemäß § 200 BAO

Nach § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenhörde eine Abgabe unter anderem dann vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist.

Zum Zeitpunkt der Einbringung der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 (am 02.06.2023) war beim Bundesfinanzgericht bereits das Verfahren betreffend die Beschwerde des Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 (Vorlagebericht vom 30. Mai 2022) anhängig. Der 2. Satz des § 200 Abs. 1 BAO („Die Abgabe kann auch dann vorläufig

festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist.“) wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2022, BGBl. I Nr. 108/2022, in die Bundesabgabenordnung eingefügt. Datum der Kundmachung dieses Bundesgesetzblattes war der 19.07.2022.

Es wäre also im Ermessen der belangten Behörde gestanden (zum Ermessen Ritz, BAO Kommentar⁶, § 200 Rz 6), den Einkommensteuerbescheid 2021 vorläufig gemäß § 200 BAO zu erlassen.

Der Umstand, dass der Einkommensteuerbescheid 2021 durch die belangte Behörde nicht vorläufig gemäß § 200 BAO erlassen worden ist, stellt jedoch keine durch das Bundesfinanzgericht aufzugreifende Rechtswidrigkeit dar, weil über die Beschwerde des Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 zwischenzeitig entschieden worden ist und daher kein Beschwerdeverfahren mehr anhängig ist.

Die Beschwerde des Bf. war daher in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

3. Zum Seniorenwohnheim

Aufwendungen für eine Wohnung (VwGH 27.5.03, 99/14/0001) führen wegen des Fehlens der Außergewöhnlichkeit dieser Aufwendungen grundsätzlich zu keinen außergewöhnlichen Belastungen. Aufwendungen für eine Wohnmöglichkeit oder/und die Verpflegung sind durch die Gestaltung des Steuertarifs im Rahmen des § 33 Abs. 1 EStG 1988 durch die Steuerfreistellung des pauschalen Existenzminimums berücksichtigt (vgl. z.B. VwGH 30.3.2016, 2013/13/0063 zum Wohnungsaufwand oder VwGH 15.9.2016, Ro 2015/15/0009 zu den Kosten der eigenen Verpflegung) und führen daher grundsätzlich zu keinen außergewöhnlichen Belastungen. Die Kosten eines Wohnens in einem Alters- oder Seniorenheim allein wegen Alters sind als übliche Kosten der Lebensführung noch nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar (vgl. z.B. VwGH 27.5.2003, 97/14/0102).

Die von einem Pensionisten für seine Unterbringung in einem Pensionistenheim zu tragenden Aufwendungen sind allerdings dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn mit diesen Kosten auch besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bedingt sind (vgl. bereits VwGH 16.12.1987, 86/13/0084; 27.5.2003, 97/14/0102). Nach ständiger Rechtsprechung stellen die mit einer Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim verbundenen Kosten eine außergewöhnliche Belastung dar, sofern die Unterbringung durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht ist (vgl. z.B. VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051; 30.6.2010, 2008/13/0126; 21.11.2013, 2010/15/0130). Eine besondere Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit liegt bei einem behinderten Steuerpflichtigen iSd § 35 EStG 1988 vor, wenn bei diesem behinderungsbedingt nicht mehr die Fähigkeit besteht, den Haushalt selbst zu führen und daher eine Betreuung

erfolgt, wie sie in einem Alters- oder Pflegeheim typisch ist (VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145). Der besondere Pflege- oder Betreuungsbedarf eines Behinderten (iSd § 35 EStG 1988) ist durch ein ärztliches Gutachten oder durch Bezug von Pflegegeld nachzuweisen. Bei Bezug eines Pflegegeldes ab Stufe 1 kann jedenfalls von einer Pflegebedürftigkeit ausgegangen werden und sind die Kosten für eine Pflegeeinrichtung (z.B. Pflegeheim, Seniorenresidenz) als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl. VwGH 28.06.2023, Ra 2023/13/0016).

Die Berücksichtigung von Unterhaltspflichten gegenüber (Ehe-) Partnern ist von Verfassungs wegen nicht geboten. Die Frage, ob zwischen Ehegatten ein Unterhaltsanspruch besteht oder nicht, hängt (anders als beim Kindesunterhalt) von mannigfaltigen Umständen ab, die weitgehend der Disposition der Ehepartner unterliegen und insofern als Sache privater Lebensgestaltung oder persönlichen Risikos anzusehen sind (vgl. z.B. VfGH 10.6.1992, B 1257/91, VfSlg 13.067). Der Gesetzgeber ist nicht verhalten, die Unterhaltspflicht von Ehepartnern ähnlich der Unterhaltspflicht für Kinder zu berücksichtigen (vgl. VfGH 29.9.2011, G 27/11, VfSlg 19.517, zur Beseitigung des Alleinverdienerabsetzbetrages für kinderlose Ehen bzw. Partnerschaften ab 2011 durch das BBG 2011, BGBl I 2010/111; sowie VwGH 15.9.2016, Ro 2014/15/0034).

Bei Übernahme der Heimkosten durch andere Personen ist zunächst zu prüfen, ob dafür eine rechtliche oder sittliche Verpflichtung besteht. Die (nach dem Unterhaltsrecht bestehende) rechtliche Verpflichtung Angehöriger geht einer allfälligen sittlichen Verpflichtung dritter Personen vor. Weiters ist Voraussetzung, dass das Einkommen oder Vermögen der im Alters- oder Pflegeheim betreuten Person zur Finanzierung der Kosten nicht ausreicht (vgl. z.B. VwGH 19.3.2013, 2009/15/0176, VwSlg 8794/F; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Im vorliegenden Fall hat der Bf. die Kosten der Unterbringung von sich selber und seiner Gattin – mit Ausnahme der von der Gattin getragenen Kostenaufschläge für die 2. Person und der Kosten für die Frühstückspension der Gattin – vollständig getragen. Der Bf. hat an Kosten für das Appartement in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ für sich selber und seine Gattin in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2021 und 2022 Beträge von insgesamt € 24.056,86 (2021) und € 24.905,09 (2022) aufgewendet. Für den Gatten selbst stellen diese Aufwendungen auf Grund seiner eigenen Behinderung einerseits und seines Pflegegeldbezuges andererseits - mittlerweile unstrittig - dem Grunde nach außergewöhnliche Belastungen dar.

Der Bf. hat aber auch die Kosten für die Unterbringung der Gattin in dem Appartement der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ - mit Ausnahme der von der Gattin getragenen geringfügigen Kostenaufschläge für die 2. Person und der Kosten für die Frühstückspension der Gattin – getragen. Bei der Gattin selbst stellen die Aufwendungen für die Unterbringung in einem Seniorenwohnheim keine außergewöhnlichen Belastungen dar,

weil bei der Gattin weder ein Grad einer Behinderung festgestellt worden ist, noch bei der Gattin ein Bezug von Bundespflegegeld vorliegt.

Die Gattin verfügte in den Jahren 2021 und 2022 aber nicht über das notwendige Einkommen, die anteiligen Kosten für ihre eigene Unterbringung in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ zu tragen. Die Gattin des Bf. bezog im Jahr 2021 steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) aus nichtselbständiger Arbeit seitens der PVA von € 8.677,80 und im Jahr 2022 steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245 des Lohnzettels) aus nichtselbständiger Arbeit seitens der PVA von € 8.938,08. Das Einkommen der Gattin betrug in 2021 nach deren Einkommensteuerbescheid 2021 vom 21. Juli 2022 nämlich nur € 8.624,80 und in 2022 nach deren Einkommensteuerbescheid 2022 vom 14. August 2023 nur € 8.938,08. Die anteiligen Kosten für die Unterbringung der Gattin in der Senioren-Wohnanlage hätten demgegenüber in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2021 und 2022 fast € 12.000,00 betragen, weswegen zu prüfen war, ob die Kosten für die Unterbringung der Gattin in dieser Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ dem Grunde nach und gegebenenfalls in welcher Höhe beim Bf. außergewöhnliche Belastungen darstellen können.

Zu prüfen war an dieser Stelle daher noch, ob der Bf. die Kosten der Unterbringung (auch) seiner Gattin in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ auf Grund seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber seiner Gattin als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend machen kann: Auf Grund der Höhe des Einkommens des Bf. in den Jahren 2021 und 2022 einerseits und der Höhe des Einkommens der Gattin des Bf. in den Jahren 2021 und 2022 andererseits hatte die Gattin des Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2021 und 2022 gegenüber dem Bf. selbst einen Unterhaltsanspruch. Unabhängig von der exakten Höhe dieser Unterhaltsverpflichtung des Bf. gegenüber seiner Gattin ist an dieser Stelle auf die Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zu verweisen, wonach Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst (also im vorliegenden Fall bei der Gattin des Bf.) eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Wie oben dargelegt, hätten die Kosten der Unterbringung der Gattin in einem Appartement der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ bei der Gattin selbst keine außergewöhnlichen Belastungen dargestellt, weil bei der Gattin des Bf. für die Jahre 2021 und 2022 weder eine Behinderung attestiert worden ist noch ein Bezug von Pflegegeld vorgelegen hat. Unterhaltsleistungen des Bf. an dessen Gattin für die Unterbringung (auch) der Gattin in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ stellen daher beim Bf. schon dem Grunde nach keine außergewöhnlichen Belastungen dar, weswegen auf die Höhe dieser (dem Grunde nach nicht bestehenden außergewöhnlichen) Belastungen nicht mehr einzugehen war.

Zu der Höhe der beim Bf. selbst auf Grund seiner eigenen Behinderung und seines Pflegegeldbezuges für seine Unterbringung in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die in den Abrechnungen enthaltenen Aufwendungen für Kabelfernsehen weder außergewöhnliche Aufwendungen sind noch, dass diese Aufwendungen zwangsläufig erwachsen. Aufwendungen für Kabelfernsehen stellen daher keine außergewöhnlichen Belastungen dar und waren daher von den – vom Bf. getragenen – Gesamtaufwendungen auszuschneiden.

Die in den - von dem Bf. getragenen - Gesamtaufwendungen enthaltenen Aufwendungen für Verpflegung „Frühstückspension“ betrafen (weil die Gattin des Bf. ihre Kosten für die „Frühstückspension“ selber getragen hat) ausschließlich den Bf. und waren daher – im Gegensatz zu dem Antrag der belangten Behörde im Vorlagebericht - zur Gänze dem Bf. zuzuschreiben. Die übrigen Verpflegungsaufwendungen konnte nicht eindeutig dem Bf. oder dessen Gattin zugeordnet werden und erfolgte die Zuordnung dieser Kosten im Schätzungsweg (§ 184 BAO) zur Hälfte beim Bf. Von den „reinen“ Unterbringungskosten die der Bf. für sich selber und seine Gattin getragen hat, konnten im Schätzungsweg 50% dieser Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes beim Bf. berücksichtigt werden. Von den sich dergestalt errechnenden Kosten waren – worauf die belangte Behörde im Vorlageantrag zutreffender Weise hingewiesen hat – noch die Haushaltsersparnis und das Bundespflegegeld abzuziehen. Die zu berücksichtigen außergewöhnlichen Belastungen aus der Unterbringung des Bf. in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ errechnen sich daher wie folgt:

	Einkommensteuer 2021	
Gesamtbetrag		€ 24.056,86
Kabelfernsehen EUR 10,09 x 12		-€ 121,08
Frühstückspension gesamt	€ 1.324,18	-€ 1.324,18
Zwischensumme 1		€ 22.611,60
€ 22.374,34 x 50%		€ 11.305,80
Haushaltersparnis € 156,96*12		-€ 1.883,52
Pflegegeld € 3.505,30		-€ 3.505,30
zuzüglich Frühstückspension gesamt		€ 1.324,18
außergewöhnliche Belastungen		€ 7.241,16

Da im angefochtenen Bescheid 2021 bereits € 6.600,23 berücksichtigt worden sind, sind zusätzlich € 640,93 als außergewöhnliche Belastungen aus den Wohnkosten zu berücksichtigen.

	Einkommensteuer 2022	
Gesamtbetrag		€ 24.905,09
Kabelfernsehen EUR 10,43 x 12		-€ 125,16
Frühstückspension gesamt	€ 1.435,73	-€ 1.435,73
Zwischensumme 1		€ 23.344,20
€ 22.282,59 x 50%		€ 11.672,10
Haushaltersparnis € 156,96*12		-€ 1.883,52
Pflegegeld € 3.660,00		-€ 3.660,00
zuzüglich Frühstückspension gesamt		€ 1.435,73
außergewöhnliche Belastungen		€ 7.564,31

Da im angefochtenen Bescheid 2022 bereits € 6.847,17 berücksichtigt worden sind, sind zusätzlich € 717,14 als außergewöhnliche Belastungen aus den Wohnkosten zu berücksichtigen.

Zu dem Vorbringen des Bf., dass nur der Aufschlag für seine Gattin (als zweite Bewohnerin) von den außergewöhnlichen Belastungen in Abzug zu bringen (gewesen) wären, ist seitens des Bundesfinanzgerichts festzuhalten, dass die Kosten für ein Appartement in dieser Wohnanlage in der Größe von 44m² - diese Größe wäre für den Bf. alleine ausreichend gewesen – nach der Homepage der Senioren-Wohnanlage wesentlich geringer gewesen wären. Dem Begehren des Bf., nur den Aufschlag für seine Gattin in Abzug zu bringen war durch das Bundesfinanzgericht daher nicht zu folgen.

Aus den oben dargelegten Gründen konnte der Beschwerde des Bf. in Ansehung der Zuerkennung seiner eigenen anteiligen Wohnkosten in der Senioren-Wohnanlage „***Name Pensionistenresidenz***“ teilweise Folge gegeben werden.

4. Zu den Arztkosten

Nach ständiger Rechtsprechung (Jakom/Peyerl, EStG, 14.A, Rz 90 zu § 34, "Krankheitskosten" mit Judikaturhinweisen) erwachsen Krankheitskosten, welche die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, dann zwangsläufig, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen anfallen. Diesbezüglich trifft den Antragsteller die Behauptungs- und Beweislast (aaO, Rz 9 zu § 34 mit Judikaturhinweisen). Bloße Wünsche, Vorstellungen und allgemein gehaltene Befürchtungen (laut Beschwerdevorbringen: der schlechte Gesundheitszustand und die eingeschränkte Beweglichkeit der Ehegattin, der Hinweis auf mediale Berichterstattung über Operationsverschiebungen und -absagen und befürchtete lange Wartezeit) reichen nicht aus. Die subjektive Sicht und der subjektive Leidensdruck des Beschwerdeführers und seiner Ehegattin mögen in die medizinische Fachbeurteilung einfließen, können eine solche aber nicht ersetzen.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen insofern zwangsläufig erwachsen, als es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. z.B. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136, zum Erfordernis eines „vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens“ betreffend Aufwendungen für ein Fitnessstudio). Ansonsten sind auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, als zwangsläufig erwachsen zu berücksichtigen, **wenn** sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. z.B. VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064). Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen; die Kosten der ohne eine konkrete ärztliche Verordnung eingenommenen Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel bilden beispielsweise keine außergewöhnliche Belastung (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254 und VwGH 10.2.2016, 2013/15/0255). Diese triftigen medizinischen Gründe müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. (vgl. VwGH 13.5.1986, 85/14/0181).

Der Bf. selbst hat in seiner Antwort vom 18. April 2023 auf das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 13. März 2023 ausgeführt: *„Die Frage nach dem Grund, eine „Privatklinik“ aufzusuchen, ist der, dass der mich behandelnde Facharzt in dem „Spital – ***Name Krankenhaus 2***“ als Primararzt arbeitet“.*

Dem Bf. ist zwar zuzugestehen, dass es in Österreich eine freie Arztwahl gibt, von der Frage der freien Arztwahl ist aber jene zu unterscheiden, ob die Kosten oder ein Teil davon auf die Allgemeinheit durch Geltendmachen von außergewöhnlichen Belastungen überwältigt werden können. Auch Krankheitskosten müssen die in § 34 EStG 1988 normierten Voraussetzungen erfüllen, nämlich außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (siehe auch VwGH 5.06.2003, 99/15/0111). Fehlt auch nur eine dieser Voraussetzungen ist eine Aufwendung nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Das mit höheren Kosten verbundene In-Anspruch-nehmen eines Privatspitals oder eines Wahlarztes kann dann zu außergewöhnlichen Belastungen führen, wenn triftige medizinische Gründe für diese Konsolidierung vorliegen (vgl. VwGH vom 13.3.2023, Ra 2020/13/0057).

Der Bf. wurde seitens der belangten Behörde wiederholt aufgefordert, ärztliche Bestätigungen vorzulegen, aus denen hervorgehe, dass die Behandlungen des Bf. in einer allgemeinen Gebührenklasse (wo die Kosten zur Gänze von der gesetzlichen Krankenkasse übernommen worden wären) aus triftigen, medizinischen Gründen nicht möglich gewesen wären und deshalb die Behandlungen in einer Wahlarztpraxis notwendig waren (vgl. wiederum VwGH

vom 13.3.2023, Ra 2020/13/0057). Derartige Nachweise wurden nicht vorgelegt. Der Verweis des Bf. auf Schreiben der ÖGK, in dem die Krankenkasse ausgeführt habe, dass diese Bestätigung auch für die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung an das zuständige Finanzamt und/oder Privatversicherung verwendet werden könne, ist festzuhalten, dass aus diesen Schreiben bestenfalls hervorgeht, wie hoch die Kosten waren und welche Ersätze durch die ÖGK geleistet worden sind. Aus diesen Schreiben ist aber **nicht** ersichtlich, ob und gegebenenfalls welche triftigen medizinischen Gründe für Behandlungen in Wahlarztpraxen oder in einem Privatkrankenhaus vorgelegen hätten und ist ebenfalls **nicht** ersichtlich, welche Behandlungen durchgeführt worden sind. Welche Behandlungen durchgeführt worden sind, ist deswegen von Relevanz, weil nur jene Heilbehandlungskosten, die im Zusammenhang mit der Behinderung eines Patienten stehen, als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abzugsfähig sind. Andere Krankheitskosten, die nicht im Zusammenhang mit der Behinderung eines Patienten anfallen, sind gegebenenfalls zwar auch als außergewöhnliche Belastungen, aber „nur“ als solche, bei denen ein Selbstbehalt zu berücksichtigen ist, abzugsfähig.

Der Umstand, dass der den Bf. behandelnde Arzt in diesem Krankenhaus arbeitet ist kein triftiger medizinischer Grund. Auch die seitens des Bf. in seinen Beschwerden gemachten Ausführungen dahingehend, dass er wegen seiner mehrfachen Behinderung nur zu jenen Ärzten gehen könne, die ihm die beste medizinische Behandlung zukommen ließen, ist nicht geeignet, triftige medizinische Gründe für die Inanspruchnahme eines Wahlarztes oder eines Privatkrankenhauses darzulegen. Zum Einen haben auch nichtbehinderte Personen Anspruch auf die bestmögliche medizinische Betreuung, zum anderen ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, wie der Bf. darauf kommt, dass dieser von anderen Ärzten nicht entsprechend hätte behandelt werden können. Der Bf. hat sich – unter Zugrundelegung seines eigenen Vorbringens insbesondere in dem oben angeführten Antwortschreiben vom 18. April 2023 einerseits und in den seitens des Bf. eingebrachten Beschwerden andererseits – nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes nicht um eine Behandlung in einer „Kassenarztpraxis“ oder in einem öffentlichen Krankenhaus bemüht und konnte aus diesem Grund die von der belangten Behörde abverlangten Unterlagen nicht vorlegen. Die fehlenden triftigen medizinischen Gründe einerseits und der Umstand, dass sich der Bf. gar nicht um eine Behandlung in einer Ordination eines „Kassenarztes“ oder in einem Krankenhaus nach der allgemeinen Gebührenklasse bemüht hat andererseits, bedingen, dass die Mehrkosten aus den Behandlungen bei Privatärzten einerseits und in einem Privatkrankenhaus andererseits nicht als außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind. Zu dem Vorbringen des Bf. dahingehend, dass es Corona-pandemiebedingt in einem öffentlichen Krankenhaus keine Termine gegeben hätte, ist festzuhalten, dass sich der Bf. um einen solchen Behandlungstermin nicht einmal bemüht hat.

Zu dem Vorbringen des Bf. dahingehend, dass die Zahl der normalen Ärzte immer weniger werde und die Zahl der Wahlärzte stetig steige, ist seitens des Bundesfinanzgerichts

festzuhalten, dass aus diesem Vorbringen nicht ersichtlich ist, warum der Besuch eines Wahlarztes oder eines Privatspitals hätte zwangsläufig sein sollen. Bei triftigen medizinischen Gründen hätte nämlich der Kassenarzt den Bf. eine Überweisung zu einem Facharzt ausgestellt und wäre diesfalls das Honorar des Facharztes auch (weitestgehend) von der Krankenkasse getragen worden. Nachdem beim Bf. keine triftigen medizinischen Gründe für die Inanspruchnahme von Wahlärzten oder eines Privatkrankenhauses vorgelegen haben und sich der Bf. nicht einmal um Behandlungen bei „Kassenärzten“ bzw. in der allgemeinen Gebührenklasse bzw. in einem öffentlichen Krankenhaus bemüht hat, war die Beschwerde des Bf. in diesem Punkt abzuweisen.

5. Zu den Taxikosten

Auch im Zusammenhang mit den vom Bf. steuerlich geltend gemachten Taxikosten geht es nicht darum, ob das Finanzamt dem Bf. vorschreiben kann, ob dieser ein Taxi verwenden darf, sondern darum, ob der Bf. diese Taxikosten dadurch, dass er diese steuerlich absetzt, auf die Allgemeinheit abwälzen kann/darf.

Zu den Taxikosten ist festzuhalten, dass Fahrten zu ärztlichen Behandlungen zu außergewöhnliche Belastungen führen können. Derartige Fahrtkosten sind aber nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn diese Fahrten ausschließlich mit ärztlichen Behandlungen, Therapien oder Krankenhausbesuchen im Zusammenhang stehen. Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, sind Fahrtkosten, die im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten, Brillen, Einlegesohlen, Fahrten zum Optiker usw. anfallen, nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Kleidung, Produkte des täglichen Bedarfes, Lebensmitteln etc.) verbunden werden. Ausgenommen davon sind – wie oben ausgeführt - andere Fahrten z.B. zu Ärzten oder Physiotherapien (UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08-RS5; BFG vom 17.04.2015, RV/2101415/2014; UFSW vom 23.08.2012, RV/0890-W/12; UFSK vom 24.05.2011, RV/0339-K/08).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass ob dem Bf. zwar ein Grad der Behinderung von 100%, der Umstand, dass dieser Epileptiker ist und eine Fahrpreisermäßigung nach dem Bundesbehindertengesetz bescheinigt worden ist, eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel oder eine Gehbehinderung wurde beim Bf. aber nicht attestiert. Der Bf. hat in den beschwerdegegenständlichen Jahren diverseste Fahrten insbesondere zu Optikern oder Hörakustikern steuerlich als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Diese Fahrten sind aber, weil Besuche derartiger Geschäfte nach der allgemeinen Lebenserfahrung durchwegs mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Kleidung, Produkte des täglichen Bedarfes, Lebensmitteln, ...) verbunden werden, steuerlich nicht abzugsfähig. Jene Fahrten, die der Bf. im Zusammenhang mit einer Therapie bzw. Behandlung unternommen hat, sind seitens der belangten Behörde bereits

zuerkannt worden, wobei die belangte Behörde nicht hinterfragt hat, ob diese Fahrkosten zur Therapie/Behandlung auch der Höhe nach zwangsläufig erwachsen sind.

So hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit verrechneten Kilometergeldern für Fahrten zu Kursen, deren Kosten dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen absetzbar waren, ausgesprochen, dass das Merkmal der Zwangsläufigkeit auch der Höhe nach gegeben sein muss. Für den VwGH waren in diesem Revisionsverfahren sogar die verrechneten Kilometergelder der Höhe nach als nicht zwangsläufig angefallen anzusehen (VwGH vom 18.12.2017, Ra 2017/15/0016).

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde aber die Taxikosten für die Fahrten im Zusammenhang mit einer Therapie bzw. einer Behandlung als auch der Höhe nach zwangsläufig anerkannt und besteht für das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, diese der Höhe nach als zwangsläufig anerkannten Aufwendungen in Frage zu stellen.

Da die belangte Behörde die Kosten des Bf. für Fahrten im Zusammenhang mit einer Therapie bzw. Behandlung anerkannt hat und die übrigen Fahrten steuerlich nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig waren, war die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Insgesamt gesehen konnte der Beschwerde des Bf. sohin teilweise Folge gegeben werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im vorliegenden Fall besteht zu den beschwerdegegenständlichen Punkten (Seniorenwohnheim, Arztkosten, Taxikosten) eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht von dieser Judikatur nicht abgewichen, weswegen eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 15. Jänner 2026