

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. März 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 8. Februar 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt Bf.) machte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2019 als außergewöhnliche behinderungsbedingte Belastungen neben einem pauschalen Freibetrag wegen einer eigenen Behinderung im Ausmaß von 50% (401,00 €) einen pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung in Höhe von 840,00 €, Heilbehandlungskosten in Höhe von 2.873,48 € sowie Taxikosten wegen festgestellter Mobilitätseinschränkung in Höhe von 306,00 € geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 25. September 2020 wurde die Bf. um Beibringung folgender Unterlagen ersucht:

Bei Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel:

- Kopie des Zulassungsscheins des eigenen Kraftfahrzeuges
- Die Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG)
- Ausweis gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960
- Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz

Sofern die oben genannten Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Freibetrages für ein Kraftfahrzeug vorliegen würden und über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt werde, könnten nachgewiesene Aufwendungen für Taxifahrten berücksichtigt werden. In diesem Fall werde um Vorlage folgender Nachweise ersucht:

- Rechnungen der Taxifahrten
- Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder der Blindheit im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 BBG)
- Ausweis gemäß § 29b Straßenverkehrsordnung 1960
- Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz

Zu übermitteln sei zudem die genaue Aufstellung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt mit den folgenden Details:

- Rechnung inkl. Rechnungsdatum
- Bezeichnung der Aufwendung
- Einzelpreise und Summe über alle Aufwendungen
- Abzüglich erhaltener Ersätze (Krankenkasse, Versicherung, Fonds, usw.)

Zum Nachweis der beantragten Aufwendungen seien sämtliche Belege beizulegen. Bei stationären Aufenthalten, wie beispielsweise Krankenhaus oder Kur, sei eine Haushaltsersparnis von 5,23 € pro Tag von den beantragten Aufwendungen abzuziehen. Ohne Selbstbehalt könnten nur Kosten, die im direkten Zusammenhang mit der Behinderung stünden, berücksichtigt werden.

Mit Antwortschreiben vom 10. Dezember 2020 teilte die Bf. mit, das Bundessozialamt habe am 9. Februar 2013 einen Behindertenpass mit der Ausweisnummer ***1*** ausgestellt. Danach betrage der Grad der Behinderung 50% und es sei vermerkt worden, dass die Bf. Diabetikerin

sei. Wie bereits in den Vorjahren werde deshalb ein pauschaler Freibetrag wegen Zuckerkrankheit geltend gemacht.

Hinsichtlich der geltend gemachten Medikamentenkosten in Höhe von insgesamt 467,69 € werde auf folgende beiliegenden Rechnungen verwiesen:

Rechnungsdatum	Kosten
22.01.2019	43,34 €
25.01.2019	6,10 €
29.01.2019	27,80 €
13.02.2019	17,30 €
25.02.2019	6,10 €
01.03.2019	69,80 €
28.03.2019	4,60 €
01.04.2019	35,10 €
19.04.2019	31,15 €
30.04.2019	42,20 €
20.05.2019	15,40 €
17.06.2019	22,90 €
05.07.2019	17,90 €
11.07.2019	6,10 €
14.07.2019 (richtigerweise 12.07.2019)	11,70 €
26.07.2019	7,95 €
23.08.2019	25,15 €
08.10.2019	12,20 €
22.10.2019	12,20 €
02.11.2019	20,20 €
19.11.2019	18,30 €
06.12.2019	6,10 €
28.12.2019	6,10 €
	467,69 €

Hinsichtlich der geltend gemachten Arzt- und Krankenhauskosten in Höhe von insgesamt 423,38 € werde auf folgende beiliegenden Rechnungen, Zahlungsanweisungen sowie Rückvergütungen von der Krankenkasse verwiesen:

Rechnungsdatum	Behandlung	Kosten nach Abzug der Rückvergütung durch die Krankenkasse
09.05.2019	Privatordination Prof. OA Dr. ***2***: Erstvorstellung (Anamnese) und Blutabnahme betreffend Hyperlipidämie	89,34 €
11.06.2019	Privatordination Prof. OA Dr. ***2***, Hyperlipidämie	94,61 €
09.05.2019	Privatordination Prim. Doz. Dr. ***3***, Diabetes mellitus mit Nierenkomplikationen, Herzkrankheit, etc.	48,72 €
11.06.2019	Privatordination Prim. Doz. Dr. ***3***, Diabetes mellitus mit Nierenkomplikationen, Herzkrankheit, etc.	127,12 €
01.07.2019	Privatordination Prim. Doz. Dr. ***3***, Diabetes mellitus mit Nierenkomplikationen, Herzkrankheit, etc.	63,59 €
		423,38 €

Hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für Physiotherapie in Höhe von insgesamt 281,60 € werde auf folgende beiliegenden Rechnungen, Zahlungsanweisungen sowie Rückvergütungen von der Krankenkasse verwiesen:

Rechnungsdatum	Leistung	Kosten nach Abzug der Rückvergütung durch die Krankenkasse
11.03.2019	Bewegungstherapie 6 Einheiten à 30 min.	105,60 €
27.06.2019	Bewegungstherapie 10 Einheiten à 30 min.	176,00 €
		281,60 €

Hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für Fußpflege in Höhe von insgesamt 321,60 € werde auf folgende beiliegenden Rechnungen und Zahlungsanweisungen verwiesen:

Rechnungsdatum	Leistung	Kosten
16.02.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €
05.04.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €
01.06.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €
13.07.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €
21.09.2019	1 Fußpflege groß, 1 Hühneraugen-Schutzpolster-Ring, 1 Zehenteiler	56,60 €
15.11.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €

		321,60 €
--	--	----------

Hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für Orthopädische Heilbehelfe und Hilfsmittel in Höhe von insgesamt 169,84 € werde auf folgende beiliegenden Rechnungen und Zahlungsanweisungen verwiesen:

Rechnungsdatum	Leistung	Kosten nach Abzug der Rückvergütung durch die Krankenkasse
25.06.2019	Orthopädische Schuheinlagen für Spreiz-Senkfuß (Ärztliche Verordnung)	145,14 €
01.07.2019	Zehenkappen	5,20 €
24.07.2019	Fersenpolster wegen Fersensporn (Ärztliche Verordnung)	19,50 €
		169,84 €

Mit Ergänzungsersuchen vom 17. Dezember 2020 wurde der Bf. die Nachreichung eines Sachverständigengutachtens des Sozialministeriumservice aufgetragen.

In dem über FinanzOnline am 28. Jänner 2021 übermittelten Antwortschreiben führte der ehemalige steuerliche Vertreter der Bf. Folgendes aus: „Das Ersuchen um Vorlage des Sachverständigengutachtens des Sozialministeriumsservice, um beurteilen zu können, welche der unter KZ 476 geltend gemachten und nachgewiesenen Kosten in unmittelbarem Zusammenhang mit der die Behinderung auslösenden Krankheit stehen, ist einmalig. Die Bf. hat dieses Gutachten aus dem Jahre Schnee jedenfalls nicht und es steht zu befürchten, dass eine Finanzbedienstete als ärztliche Obergutachterin tätig wird. Da wird sich die Ärztekammer freuen. Eine bestätigte 50%ige Behinderung auf EINE ganz konkrete Krankheit zurückzuführen, die sich im Lauf der Jahre auch nicht verändert, dürfte ohnehin aussichtslos sein; an irgendwelchen Amputationen liegt es jedenfalls nicht. Seit Jahren werden die Kosten so geltend gemacht und vom Finanzamt berücksichtigt.“

Mit Einkommensteuerbescheid 2019 vom 8. Februar 2021 wurde ein pauschaler Freibetrag wegen eigener Behinderung im Ausmaß von 401,00 € sowie ein pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung in Höhe von 840,00 € berücksichtigt. Die geltend gemachten Selbstbehalte für Heilbehandlungen, die Kosten für Medikamente sowie die Aufwendungen für Fußpflege wurden mangels Vorlage eines Sachverständigengutachtens als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (allgemeine Krankheitskosten) anerkannt, blieben jedoch deshalb ohne steuerliche Auswirkung, weil diese Kosten niedriger als der für die Bf. geltende Selbstbehalt von 2.169,84 € waren. Begründend wurde ausgeführt, Nahrungsergänzungsmittel und Kosmetikprodukte würden gemäß EStG 1988 keine absetzbaren Medikamente darstellen. Überdies wurde darauf hingewiesen, dass lediglich Kosten für "Medizinische Fußpflege" absetzbar seien, die geltend gemachten Kosten für die "Fußpflege groß" für 2019 jedoch letztmalig berücksichtigt worden seien. Taxikosten von bis zu 153 € im Monat könnten

Gehbehinderte ab einem Behinderungsgrad von 50 % sowie Blinde bzw. Schwerstsehbehinderte geltend machen. Da das geforderte Sachverständigengutachten nicht vorgelegt worden sei, könnten diese Aufwendungen mangels Nachweises dieser Voraussetzungen nicht gewährt werden.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde wurde beantragt, die nachgewiesenen Heilbehandlungskosten in Höhe von 2.873,48 € gemäß § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Abzug zu bringen. Begründend führte der ehemalige steuerliche Vertreter der Bf. aus, die Bf. besitze kein derartiges Gutachten. Zudem werde weder in den §§ 34 und 35 EStG 1988 noch in der VO über außergewöhnliche Belastungen auf ein derartiges Gutachten – sofern ein solches überhaupt existiere oder existieren müsste - verwiesen. Ein solches Gutachten sei auch nicht erforderlich. Denn nach § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen seien bei Personen mit einem Grad der Behinderung von zumindest 25% nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Nach § 2 Abs. 2 der zitierten VO würden derartige Kosten keinem zumutbaren Selbstbehalt unterliegen. Dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um Kosten der Heilbehandlung handeln würde, werde auch vom Finanzamt nicht bestritten, zumal diese nachgewiesenen Kosten als außergewöhnliche Belastungen allerdings mit Selbstbehalt behandelt worden seien. Die gegenständlichen Nachweise würden sich beim Finanzamt befinden. Sollten sich darunter Rechnungen für "Nahrungsergänzungsmittel und Kosmetikprodukte" befinden, werde um entsprechenden Vorhalt gebeten.

Mit Schriftsatz vom 18. März 2021 wurde der Bf. unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.1.2019, Ro 2016/13/0010, mitgeteilt, Kosten der Heilbehandlung seien dann ohne Abzug eines Selbstbehalts zu berücksichtigen, wenn Krankheitskosten als unmittelbare Folge aus einer Behinderung vorliegen würden.

Die in § 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung seien ebenfalls nur dann ohne Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 und ohne Kürzung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 abzugsfähig, wenn sie mit der bescheinigten Behinderung im ursächlichen Zusammenhang stünden. Um zusätzlich anfallende Aufwendungen ohne Selbstbehalt berücksichtigen zu können, müsse der ursächliche Zusammenhang mit der bescheinigten Behinderung festgestellt werden können. Dies sei anhand eines Sachverständigengutachten nachzuweisen, weshalb der Bf. nochmals die Vorlage eines solchen Gutachtens aufgetragen werde.

Im Antwortschreiben vom 7. Juli 2021 führte der ehemalige steuerliche Vertreter der Bf. Folgendes aus: „Die Bf. erklärt zum wiederholten Male, dass ihr ein Gutachten anlässlich der Ausstellung des Behindertenpasses nicht bekannt ist, sie nicht im Besitz eines solchen ist und ihr

die Mittel fehlen, ein solches in Auftrag zu geben. Die Behörde möge daher alle Möglichkeiten der amtswegigen Ermittlung ausschöpfen. Die Verpflichtung zum Nachweis eines ursächlichen Zusammenhangs zwischen Krankheitskosten und Behinderung wird als weltfremd bestritten.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. Juli 2021 wurde die Beschwerde mit der Begründung des Fehlens eines Sachverständigengutachtens, aus welchem der ursächliche Zusammenhang mit der bescheinigten Behinderung ersichtlich sei, abgewiesen.

Im Vorlageantrag wurde das Beschwerdebegehren aufrechterhalten und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht, die Behinderung als etwas "Statisches" und Unveränderbares zu sehen, sei weltfremd und könne bestenfalls auf die Gliedmaßen angewendet werden, nicht aber auf die zahlenmäßig überwiegenden Behinderungen anderer Art. Zudem sei die Vorlage eines nicht existierenden Gutachtens ein unmögliches Beweisbegehren, das in keiner Richtung gewürdigt werden dürfte. Es stünden andere Beweismittel zur Verfügung, wie insbesondere die Einvernahme der Bf., die selbst Ärztin sei.

Mit Schriftsatz vom 22. November 2024 ersuchte das BFG das Sozialministeriumservice – Landesstelle ***4*** gemäß § 158 Abs. 1 BAO um Übermittlung des dem Behindertenpass mit der Nr. ***1***, ausgestellt auf die Bf. am 9. Februar 2013, zugrundeliegenden Sachverständigengutachtens sowie um Mitteilung, ob und gegebenenfalls welche Zusatzeintragungen im Behindertenpass erfolgt seien.

Mit Antwortschreiben vom 2. Dezember 2024 wurde dem BFG das erbetene Sachverständigengutachten sowie das Datenstammbblatt übermittelt.

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 6. Dezember 2024 wurde den Parteien das fachärztliche Sachverständigengutachten übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 13. Jänner 2025 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf., einer pensionierten Ärztin, wurde mit fachärztlichem Sachverständigengutachten vom 7. März 2013 ab dem Jahr 2013 ein Gesamtgrad der Behinderung von 50% aufgrund folgender körperlicher Funktionseinschränkungen bescheinigt:

Lfd. Nr.	Bezeichnung der körperlichen Funktionseinschränkungen (Dauerzustand)	Grad der Behinderung %
1	Signifikante Herzkranzgefäßverengung (Intervention)	30

2	Funktionseinschränkungen der Wirbelsäule mittleren Grades	30
3	Sichtbare Varizen ohne sonstige Schäden	10
4	Nicht insulinpflichtiger Diabetes mellitus	10
5	Fettstoffwechselstörungen leichten Grades bei Statinunverträglichkeit	30
6	Entzündlich rheumatische Systemerkrankung bei funktionellen Auswirkungen geringen Grades	20

Laut dem gegenständlichen fachärztlichen Sachverständigengutachten liegen aufgrund der vorliegenden funktionellen Einschränkungen die medizinischen Voraussetzungen für die Vornahme nachstehender Zusatzeintragungen vor:

ja	nein	Die Untersuchte
	X	Ist gehbehindert (ab 50% Funktionseinschränkung untere Extremitäten)
	X	Ist überwiegend auf den Gebrauch eines Rollstuhles angewiesen
	X	Ist sehbehindert (ab 50% Sehbehinderung)
	X	Ist stark (hochgradig) sehbehindert (entsprechend Bundespflegegeldgesetz)
	X	Ist blind (entsprechend Bundespflegegeldgesetz)
	X	Ist gehörlos
	X	Ist schwer hörbehindert (ab 50% Hörbehinderung)
	X	Ist Trägerin eines Cochlea-Implantates
X		Ist Diabetiker
	X	Leidet an einem Anfallsleiden (Epilepsie)
	X	Bedarf einer Begleitperson
	X	Ist taubblind
	X	Ist Trägerin einer Metallendoprothese/von Osteosynthesematerial
	X	Ist Orthesen-/Prothesenträgerin

ja	nein	
	X	Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung

Eine Zumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel ist gegeben, weil

- eine kurze Wegstrecke (300 bis 400 Meter) aus eigener Kraft und ohne fremde Hilfe, auch unter Verwendung der zweckmäßigsten Behelfe, ohne Unterbrechung

zurückgelegt werden kann bzw. weil die Verwendung des erforderlichen Behelfs die Benützung des öffentlichen Transportmittels nicht in hohem Maße erschwert;

- sich die dauernde Gesundheitsschädigung nicht auf die Möglichkeit des Ein- und Aussteigens unter Berücksichtigung der beim üblichen Betrieb dieses Verkehrsmittels angegebenen Bedingungen auswirkt;
- sich die dauernde Gesundheitsschädigung nicht auf die sichere Beförderung in einem öffentlichen Verkehrsmittel unter Berücksichtigung der beim üblichen Betrieb dieses Verkehrsmittels angegebenen Bedingungen auswirkt.

Folgende Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung liegen vor:

ja	nein	Gesundheitsschädigungen	Grad der Behinderung %
X		Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie, Aids	10
	X	Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit	
X		Erkrankungen des Verdauungssystems	30

Im Streitjahr 2019 wurden als außergewöhnliche behinderungsbedingte Belastungen - neben einem pauschalen Freibetrag wegen einer eigenen Behinderung in Höhe von 401,00 €, einem pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung in Höhe von 840,00 € sowie Taxikosten wegen festgestellter Mobilitätseinschränkung in Höhe von 306,00 € - als Heilbehandlungskosten titulierte Aufwendungen in Höhe von 2.873,48 € geltend gemacht. Laut Berechnung des Finanzamtes wurden lediglich für „Heilbehandlungskosten“ in Höhe von 1.945,68 € Rechnungen bzw. Zahlungsbelege vorgelegt, wovon Aufwendungen in Höhe von 1.877,78 € als nicht mit der Behinderung in Zusammenhang stehende Krankheitskosten gewertet wurden. Die Berechnung des Finanzamtes ist jedoch insofern unzutreffend, als die Kosten für Physiotherapie in Höhe von insgesamt 281,60 € irrtümlich doppelt berücksichtigt wurden (einmal als Gesamtbetrag von 281,60 € und zusätzlich als Einzelbeträge von 105,60 € und 176,00 €), sodass tatsächlich „Heilbehandlungskosten“ in Höhe von 1.664,08 € belegmäßig nachgewiesen wurden. Laut telefonischer Rücksprache der im Beschwerdefall zuständigen RichterIn des BFG am 13. Jänner 2025 (siehe dazu einen im Akt befindlichen Aktenvermerk) verfügt die Bf. über keine weiteren Belege.

Aus dem fachärztlichen Sachverständigengutachten vom 7. März 2013 ergibt sich, dass Medikamentenkosten in Höhe von 182,08 € in ursächlichen Zusammenhang mit der der Bf. bescheinigten Behinderung stehen (insgesamt wurden Medikamentenkosten in Höhe von 467,69 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht).

Zuordnung der geltend gemachten Medikamentenkosten in Höhe von insgesamt 467,69 € zu behinderungsbedingten Aufwendungen, krankheitsbedingten Aufwendungen sowie Aufwendungen für Kosmetikartikel und Nahrungsergänzungsmittel

Rechnungsdatum	Gesamtkosten	Behinderungsbedingte Kosten (Herzkranzgefäßverengung, Funktionseinschränkungen der Wirbelsäule, Fettstoffwechselstörung, Diabetes mellitus, Entzündlich rheumatische Systemerkrankung, Varizen)	Krankheitskosten (Erkältungskrankheiten, Bronchitis, Hautprobleme)	Sonstige Kosten (Kosmetikprodukte, Nahrungsergänzungsmittel, etc.)
22.01.2019	43,34 €	10,08 €	14,45 €	18,81 €
25.01.2019	6,10 €	6,10 €		
29.01.2019	27,80 €	27,80 €		
13.02.2019	17,30 €	5,10 €	12,20 €	
25.02.2019	6,10 €		6,10 €	
01.03.2019	69,80 €	11,20 €	58,60 €	
28.03.2019	4,60 €			4,60 €
01.04.2019	35,10 €	22,90 €	12,20 €	
19.04.2019	31,15 €			31,15 €
30.04.2019	42,20 €	23,90 €	18,30 €	
20.05.2019	15,40 €	12,20 €	3,20 €	
17.06.2019	22,90 €	10,70 €	12,20 €	
05.07.2019	17,90 €		9,30 €	8,60 €
11.07.2019	6,10 €		6,10 €	
12.07.2019	11,70 €	5,60 €	6,10 €	
26.07.2019	7,95 €			7,95 €
23.08.2019	27,15 €	5,10 €	21,50 €	0,55 €
08.10.2019	12,20 €	12,20 €		
22.10.2019	12,20 €	6,10 €	6,10 €	
02.11.2019	20,20 €	10,90 €	9,30 €	
19.11.2019	18,30 €		18,30 €	

06.12.2019	6,10 €	6,10 €		
28.12.2019	6,10 €	6,10 €		
	467,69 €	182,08 €	213,95 €	71,66 €

Aus dem fachärztlichen Sachverständigengutachten vom 7. März 2013 ergibt sich weiters, dass sämtliche steuerlich geltend gemachten Facharztkosten in Höhe von 423,38 € in ursächlichen Zusammenhang mit der der Bf. bescheinigten Behinderung (konkret mit der Fettstoffwechselstörung sowie mit Diabetes mellitus) stehen.

Rechnungsdatum	Behandlung	Behinderungsbedingte Kosten (Herzkranzgefäßverengung, Fettstoffwechselstörung, Funktionseinschränkungen der Wirbelsäule, Entzündlich rheumatische Systemerkrankung, Sichtbare Varizen ohne sonstige Schäden)
09.05.2019	Privatordination Prof. OA Dr. ***2***: Erstvorstellung (Anamnese) und Blutabnahme betreffend Hyperlipidämie	89,34 €
11.06.2019	Privatordination Prof. OA Dr. ***2***, Hyperlipidämie	94,61 €
09.05.2019	Privatordination Prim. Doz. Dr. ***3***, Diabetes mellitus mit Nierenkomplikationen, Herzkrankheit, etc.	48,72 €
11.06.2019	Privatordination Prim. Doz. Dr. ***3***, Diabetes mellitus mit Nierenkomplikationen, Herzkrankheit, etc.	127,12 €
01.07.2019	Privatordination Prim. Doz. Dr. ***3***, Diabetes mellitus mit Nierenkomplikationen, Herzkrankheit, etc.	63,59 €
		423,38 €

In ursächlichen Zusammenhang mit der der Bf. bescheinigten Behinderung (konkret mit der Funktionseinschränkung der Wirbelsäule) stehen auch die geltend gemachten Kosten für Physiotherapie in Höhe von insgesamt 281,60 €.

Rechnungsdatum	Leistung	Kosten nach Abzug der Rückvergütung durch die Krankenkasse
11.03.2019	Bewegungstherapie 6 Einheiten à 30 min.	105,60 €
27.06.2019	Bewegungstherapie 10 Einheiten à 30 min.	176,00 €
		281,60 €

Der Fußpflegekosten in Höhe von insgesamt 321,60 € sind weder nachweislich medizinisch indiziert noch liegt ihnen eine ärztliche Verordnung zu Grunde, weshalb sie weder den in

ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Kosten noch den Krankheitskosten zugeordnet werden können.

Rechnungsdatum	Leistung	Kosten
16.02.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €
05.04.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €
01.06.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €
13.07.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €
21.09.2019	1 Fußpflege groß, 1 Hühneraugen-Schutzpolster-Ring, 1 Zehenteiler	56,60 €
15.11.2019	1 Fußpflege groß	53,00 €
		321,60 €

Die geltend gemachten Kosten für Orthopädische Heilbehelfe und Hilfsmittel in Höhe von insgesamt 169,84 € stehen nicht in ursächlichen Zusammenhang mit der der Bf. bescheinigten Behinderung und sind deshalb - mit Ausnahme der Kosten für Zehenkappen, denen keine ärztliche Verordnung zugrunde liegt - den Krankheitskosten zuzuordnen.

Rechnungsdatum	Orthopädische Heilbehelfe	Krankheitskosten	Sonstige Kosten
25.06.2019	Orthopädische Schuheinlagen für Spreiz-Senkfuß (Ärztliche Verordnung)	145,14 €	
01.07.2019	Zehenkappen		5,20 €
24.07.2019	Fersenpolster wegen Fersensporn (Ärztliche Verordnung)	19,50 €	
		164,64 €	5,20 €

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen, aufgrund welcher körperlichen Funktionseinschränkungen der Bf. ein Gesamtgrad der Behinderung von 50% bescheinigt wurde, welche Zusatzeintragungen im Behindertenpass erfolgt sind, ob die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel zumutbar ist sowie ob Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung vorliegen, basieren auf den Angaben im vom Bundessozialamt, Landesstelle ***4***, am 7. März 2013 erstellten fachärztlichen Sachverständigengutachten.

Die Feststellung, welche als Heilbehandlungskosten titulierten Aufwendungen in welchem Ausmaß geltend gemacht und belegmäßig nachgewiesen wurden, sowie die Feststellung, ob diese Kosten in ursächlichen Zusammenhang mit der der Bf. bescheinigten Behinderung stehen oder den allgemeinen Krankheitskosten zuzuordnen sind, basieren auf dem dem BFG vom Finanzamt vorgelegten Finanzamtsakt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

In Streit steht, ob bzw. in welchem Ausmaß als Heilbehandlungskosten geltend gemachte Aufwendungen in Höhe von 1.664,08 € (siehe dazu unter Pkt. II.1.) sowie Taxikosten in Höhe von 306,00 € als außergewöhnliche behinderungsbedingte Belastungen und somit ohne Selbstbehalt anzuerkennen sind.

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 außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können unter anderem 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, ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden. 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).

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

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 beträgt dieser Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54% 401 Euro jährlich.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrags nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 leg. cit.).

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 430/2010, lautet auszugsweise:

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

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

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

§ 2 Abs. 1: Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro, bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro sowie bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

.....

§ 3 Abs. 1: Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel 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.

§ 3 Abs. 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 (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.“

Wie unter Pkt. II.1. dargelegt wurde, stehen Medikamentenkosten in Höhe von 182,08 €, Facharztkosten in Höhe von 423,38 € sowie Kosten für Physiotherapie in Höhe von insgesamt 281,60 € - insgesamt somit Kosten im Ausmaß von 887,06 € - in ursächlichen Zusammenhang mit der der Bf. bescheinigten Behinderung und sind deshalb nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Bei Aufwendungen in Höhe von insgesamt 378,59 € (Medikamentenkosten in Höhe von 213,95 € sowie Kosten für Orthopädische Heilbehelfe und Hilfsmittel in Höhe von 164,64 €) handelt es sich um nicht mit der Behinderung in Zusammenhang stehende Krankheitskosten (siehe dazu Pkt. II.1.), weshalb sie nur nach Abzug des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind (siehe dazu z.B. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010; VwGH 26.2.2020, Ro 2018/13/0013; VwGH 28.6.2023, Ra 2023/13/0016). Da diese Kosten im Beschwerdefall niedriger sind als der für die Bf. geltende Selbstbehalt von 2.081,13 €, bleiben sie allerdings ohne steuerliche Auswirkung.

Nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind die Kosten für Kosmetikprodukte und Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von insgesamt 71,66 €, die weder nachweislich medizinisch indizierten noch ärztlich verordneten Fußpflegekosten in Höhe von insgesamt 321,60 € und die ebenfalls nicht ärztlich verordneten Kosten für Zehenkappen in Höhe von 5,20 € (zu sämtlichen Kosten siehe Pkt. II.1.).

Hinsichtlich der geltend gemachten Taxikosten in Höhe von 306,00 € ist auf das fachärztliche Sachverständigengutachten vom 7. März 2013 zu verweisen, mit dem der Bf. weder eine Gehbehinderung noch eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung bescheinigt wurde (siehe dazu unter Pkt. II.1.). Daher können die gegenständlichen Taxikosten nicht gemäß § 3 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Ein Vorbringen, wonach die Taxifahrten nachweislich in Zusammenhang mit bestimmten Heilbehandlungen gestanden wären, wurde nicht erstattet, sodass die Kosten auch nicht gemäß § 4 der gegenständlichen Verordnung Anerkennung finden können.

Dem Beschwerdebegehren, Heilbehandlungs- und Taxikosten im Gesamtausmaß von 1.970,08 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen, konnte daher lediglich 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.

Ob bzw. in welchem Ausmaß als Heilbehandlungskosten geltend gemachte Aufwendungen sowie Taxikosten als außergewöhnliche behinderungsbedingte Belastungen und somit ohne Selbstbehalt anzuerkennen sind, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt. Derartige nur für den Einzelfall bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Jänner 2025