

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, Anschrift:\_A, über die Beschwerde vom 31. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. August 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2021, Steuernummer Zahl:\_1, zu Recht erkannt:

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

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

A.) Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 einen Gesamtbetrag von 11.563,43 € als außergewöhnliche Belastung bei eigener Behinderung (Grad der Behinderung 70%) geltend.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde reichte die Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 22. August 2022 Aufstellungen über die geltend gemachten Kosten für Medikamente, Haarpräparate, Arzt- und Therapierechnungen, Behandlungsbeitragsvorschreibungen der bvaeb vom 20. Dezember 2020, 24. Jänner 2021, 21. Februar 2021, 25. April 2021, 24. Mai 2021, 20. Juni 2021, 25. Juli 2021, 26. September 2021, 22. August 2021 und 21. November 2021, Rechnungen über einen Kuraufenthalt samt Therapien im Hotel\_A vom 23. bzw. 25. Juli 2021, Rechnungen über Brillen vom 4. Jänner, 20. April und 1. Oktober 2021 sowie eine Fahrtkostenaufstellung ins Landeskrankenhaus nach.

Das Finanzamt Österreich erkannte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2021 (mit Ausfertigungsdatum 29. August 2022) als außergewöhnliche Belastungen mit zu berücksichtigendem Selbstbehalt im Gesamtbetrag von 1.680,00 € sowie aus der eigenen Behinderung (ohne Selbstbehalt) im Gesamtbetrag von 2.250,11 € an. Die Anerkennung der weiters geltend gemachten Aufwendungen wurde ua. mit der Begründung versagt, die Beweislast treffe stets den Steuerpflichtigen, dass aus triftigen medizinischen Gründen (zB erwarteten medizinischen Komplikationen) die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung erforderlich wäre. Die Ausgaben für die Ärzte könnten daher nicht anerkannt werden. Kurkosten könnten nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stehe, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig erforderlich sei (eine andere Behandlung also nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheine) und grundsätzlich unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht erfolge. Diese Voraussetzungen könnten durch eine vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Bestätigung, aus der sich im Fall einer (Kur)Reise auch die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergebe, oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung nachgewiesen werden. Die verausgabten Kosten „Hotel\_A“ würden daher nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Die Krankheitskosten (Brille, Zahnarzt) seien unter Kürzung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setze in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststehe oder sich zumindest konkret abzeichnen würde. Verausgabte Kosten für Haarpräparate wegen Haarausfall könnten nicht berücksichtigt werden. Die anerkannten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien niedriger als der Selbstbehalt in Höhe von 4.008,73 Euro.

In der hiergegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 31. August 2022 führte die Beschwerdeführerin aus, sie habe seit zehn Jahren Krebs und deshalb auch einige schwere Operationen gehabt. Die Behinderung betrage deshalb 70% unbefristet. Täglich seien Krebsmedikamente (=Chemotherapie) mit heftigen und zu behandelnden Nebenwirkungen einzunehmen. Die Arztrechnungen hätten daher sehr wohl mit der Krankheit zu tun. Sie müsse zu regelmäßigen Untersuchungen innerhalb bestimmter kurzer Fristen. Diese Untersuchungen könnten nur bei ausgewählten Fachärzten stattfinden. Auch die Kuren in den letzten und laufenden Jahren würden von den Ärzten dringendst empfohlen und würden immer wieder sehr gut helfen. Schriftliche Bestätigungen seien versehentlich nicht eingeholt worden, da die Ärzte dies in Gesprächen dringendst empfohlen hätten. Die Friseurkosten seien auch eine Krebsbehandlung, da der laufende Haarausfall wegen der Chemotherapie behandelt werde. Die Präparate würden auch daheim verwendet werden, da bei jeder Haarwäsche die Behandlung weitergeführt werden müsse. Auch die Brillen hätten einen Bezug zur Krankheit, da sich

die Sehkraft immer wieder verändere und für diverse Tätigkeiten verschiedene Brillen benötigt werden. Da alle Krankheitskosten auch in den letzten Jahren anerkannt worden wären, sollte dies auch für das veranlagte Jahr 2021 gelten und als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden. Alle Abrechnungen seien in Form von Kopien bzw. Auflistungen, wie in den Jahren zuvor mit der Finanz besprochen, am 22. August 2022 beim [...] abgegeben worden. Kosten bei Behinderung seien laut EStG nicht zu kürzen und auch ohne Selbstbehalt zu verrechnen. Diese Kosten würden nicht grundlos eingereicht werden, sondern weil sie wirklich krank sei. Sie habe sich diese Krankheit samt hohen Kosten nicht ausgesucht. Es sei nicht sehr lustig, unter solchen Umständen täglich sein Leben zu meistern.

Das Finanzamt Österreich wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. Februar 2023 als unbegründet ab und führte hierzu aus, die Abgabenbehörde erkenne und unterschätze nicht den auf der Beschwerdeführerin lastenden Leidensdruck betreffend der mit der Krebserkrankung in Zusammenhang stehenden Ausgaben. Für die steuerliche Berücksichtigung der damit verbundenen Wahlarztkosten in Höhe von € 4.784,62 als außergewöhnliche Belastung wäre aber das Vorliegen einer ärztlichen Bestätigung hinsichtlich der medizinischen Indikation erforderlich gewesen. Zumal die Beschwerdeführerin nur ihre persönliche Schilderung von Krankheitsverlauf und Behandlung als ausreichend erachte, könnten die strittigen, als Krankheitskosten geltend gemachten Aufwendungen, soweit sie über die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten hinausgingen, nicht als außergewöhnliche Belastung steuermindernd berücksichtigt werden. Der VwGH gehe in ständiger Rechtsprechung von folgenden Voraussetzungen für die Anerkennung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung aus: Der Begriff „Kur“ erfordere ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (vgl. etwa VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssten zwangsläufig erwachsen, was so zu verstehen sei, dass die der Behandlung einer Krankheit unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig sei und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheine (vgl. VwGH 4.10.1977, 27/55/76, 2103/77, 2104/77). Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes sei die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben würden, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten könne es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden würden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden müsse (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139). Bei der Reise müsse es sich dem Gesamtcharakter nach um eine Kurreise mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung handeln. Insofern sei eine deutliche Abgrenzung zu einer bloßen Erholungsreise, die der Gesundheit letztlich auch förderlich sei, erforderlich (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123, VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139, oder etwa das zur insoweit vergleichbaren

Rechtslage ergangene Urteil des BFH, 12.6.1991, III, R 102/89, BStBl II 1991, 763). Der Steuerpflichtige sei für das Vorliegen der geforderten Voraussetzungen nachweispflichtig. In sinnvoller Darstellung würden daher die Kurkosten - wie im Bescheid vom 29. August 2022 bereits dargelegt worden sei, - unberücksichtigt bleiben. Krankheitsbedingte Maßnahmen und die dadurch veranlassten Aufwendungen (z.B. Arzt- und Krankenhaus honorare, ärztlich verordnete Medikamente, Behandlungsbeiträge oder Rezeptgebühren) seien nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, soweit sie entweder der Heilung dienen oder den Zweck verfolgen würden, die Krankheit erträglicher zu machen, das hieße, sie zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden. Eine durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit derartiger Mittel könne z.B. durch eine ärztliche Verordnung nachgewiesen werden. Eine bloße ärztliche Empfehlung sei als nicht ausreichend anzusehen. Ausgaben für Haarpräparate (€ 3.595,-) könnten daher nicht anerkannt werden. Nur Kosten, die durch eine Behinderung im Ausmaß einer festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 25% bedingt seien, könnten als tatsächliche Kosten aus dem Titel der Behinderung anstelle des Behindertenfreibetrages ohne Abzug des Selbstbehaltes qualifiziert werden. Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung im Ausmaß von mindestens 25% stehen würden, würden sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988 unterliegen, sodass der vom Steuerpflichtigen zu tragende Selbstbehalt abzuziehen sei. Im gegenständlichen Fall werde durch das Sozialministeriumservice bislang keine (Teil)Behinderung aufgrund einer Sehschwäche im relevanten Ausmaß von mindestens 20% bescheidmäßig festgestellt, wonach Ausgaben für eine Brille (€ 1.540,-) unter Abzug eines sich aufgrund der eigenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit errechneten Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung zu gewähren gewesen wäre.

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Eingabe vom 5. März 2023 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte hierin ergänzend aus, sie habe seit Jänner 2012 Krebs und in den Folgejahren wären weitere Krebserkrankungen hinzugekommen. Jedem, der schon einmal von Krebs gehört habe, dürfte bekannt sein, dass es bei Behandlungen dieser Erkrankung schwere Nebenwirkungen gäbe. Sie schlucke täglich Krebstabletten. Laut dem Onkologen dürfe sie diese keineswegs absetzen, auch in Zukunft nicht. Daher habe sie auch starken Haarausfall. Diesen könne nur der Friseur behandeln, da nur ein Friseur diese Haarkur durchführen könne und sie diese Produkte auch daheim bei jeder Haarwäsche verwenden müsse. Wenn diese Kur unterbrochen oder abgebrochen werde, würden die Haare sofort wieder ausfallen. Sie sei regelmäßig alle 6 Wochen bzw. alle drei Monate bei den vorgeschriebenen Untersuchungen im Krankenhaus. Sie könne nicht verstehen, dass die Arztkosten nicht anerkannt werden würden. Auch die BVA ersetze ihr einen Teil der Kosten. Die Wahlärzte seien offiziell anerkannt und in Österreich gäbe es freie Arztwahl. Bei ihrer Krankengeschichte bräuchte sie die Ärzte ihres Vertrauens, die sie seit der ersten Krebserkrankung kennen würden. Auch die Brillen seien nicht Privatvergnügen. Die Sehkraft verändere sich sehr stark, nach der jeweiligen Tätigkeit. Daher seien Brillen für den PC, das Lesen, den Unterricht in der Schule,

den täglichen Umgang etc. erforderlich. Sie sei schon sehr oft gestürzt und hätte sich dabei verletzt, wenn sie zu wenig gesehen habe, dabei seien schon einige Brillen zu Bruch gegangen. Sie habe eine 70%ige Behinderung, die im Behindertenpass als unbefristet eingetragen sei. Laut Bundes-Behindertengleichstellungsgesetz (BGStG) dürfe in ihrem Fall kein Selbstbehalt abgezogen werden. Das Behindertengesetz stehe über dem Steuergesetz. Wenn sei ihre Behandlungen gegen alle Nebenwirkungen incl. Haarausfall nicht weiter nutzen könne, hätte sie auch in ihrem Beruf Nachteile. Sie könne es psychisch nicht verkraften, wenn sie als Lehrperson ohne Haare unterrichten müsste. Es stehe auch schwerkranken Bürgern eine entsprechende Wertschätzung zu. Der Behindertenpass werde unbefristet vom Sozialministerium, dies sei ein „österreichisches“ Ministerium, ausgestellt. Dieser sei ein österreichisches amtliches Dokument, welches überall, auch im Ausland, anerkannt werde. Auch das Finanzministerium sei ein österreichisches Ministerium, welches offensichtlich Krankheiten seiner Bürger nicht akzeptieren wolle. Wie schon erwähnt, gäbe es auch das Bundes-Behindertengleichstellungsgesetz, wonach es ab einer 25%igen Behinderung keine Selbstbehalte gäbe. Warum werde dann eine 70%ige Behinderung völlig ignoriert. Es sei auch beleidigend gegenüber schwerkranken Personen, die Krankheit als eventuelle Einbildung zu bewerten, und daher die Kosten nicht anzuerkennen.

Über Ersuchen des Finanzamtes Österreich vom 4. April 2023 reichte die Beschwerdeführerin in der Eingabe vom 18. April 2023 den Behindertenpass vom 8. März 2016 (Ausmaß der Behinderung 70%), ein Schreiben des Sozialministerium Service vom 14. März 2016 (Bestätigung des Behindertenpasses), das Sachverständigengutachten vom 1. März 2016 und ein „Ärztliches Attest“ von Ärztin\_A vom 10. März 2023 nach.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 18. September 2024 führte die Beschwerdeführerin unter Beilage der Stellungnahme der Firma Firma\_A vom 22. Oktober 2024 (bezüglich Notwendigkeit der Haarkur), einer „Therapieaufstellung“ des Hotels\_A vom 23. Juli 2021, eines Schreibens der Ärztin\_A vom 10. März 2023, einer schriftlichen Information über Lohnsteuersparen der Anstalt\_A sowie der Rechnungsbelege des Friseur\_A ergänzend aus, sie müsste seit der zweiten Krebsoperation 2015 am Kopf (dritte Krebserkrankung) starke Krebstabletten (Medikament\_A) nehmen, die wie eine Chemotherapie wirken würden. Wegen dieser Chemotherapie werde die Haarstruktur immer schütterer bis hin zum Haarausfall. Deswegen werde die spezielle Haarkur von Physiocoiffeur, die sie im Friseursalon\_A erhalten würde, benötigt. Diese bestehe aus einem Kopfhautpeeling (Intensiv Peeling), welches 30 Minuten einwirken müsse. Danach bekomme sie eine Feuchtigkeitsbehandlung (Hydrating Therapy), welche wieder 30 Minuten benötige, dann würden die Haare mit einem Spezialshampoo und einer Haarkur (Soin Protection) gewaschen werden. Am Ende komme noch Acide auf die Haare. Zum Abschluss werde noch der Soin Mousseschaum zur Stärkung und Reparatur der Haare aufgetragen. Die Kur beinhalte auch Haare waschen, schneiden und föhnen. Diese Kur müsse auch daheim gemacht werden, wobei dieselben Produkte verwendet werden würden. Nach der Haarwäsche komme Acide gemischt mit Regenerant für 1 Monat,

dann Acide gemischt mit Detoxinant für einen weiteren Monat auf die Haare. Im 3. Monat müsse eine Stammzellenkur (Evolution Intensiv) gemacht werden. Ohne diese Haarbehandlung würde über die nächsten Jahre eine Glatze entstehen. Damit könnte die Beschwerdeführerin nicht leben. Die gewöhnlichen Friseurkosten seien nicht verrechnet worden. Aufgrund der zahlreichen Medikamente, va. der starken Krebstabletten, habe sich die Sehkraft stark verschlechtert. Die Beschwerdeführerin sei Brillenträgerin und benötige eine Lesebrille, eine zur PC-Arbeit, eine zum Autofahren und eine Sonnenbrille. Die Augen seien seit der Erkrankung schlechter geworden. Die Mundhygiene sei übersehen worden, da die standartmäßigen Zahnbehandlungen wegen der Behinderung absetzbar seien. Die Behandlungen bei Frau Arzt\_6 seien wegen der Verdauungsprobleme und Darmbeschwerden wegen der Krebstabletten erfolgt. Der Arzt habe die Kuren wegen der starken Nebenwirkungen der Krebstabletten in Ort\_A empfohlen. Es gebe keine Verordnungen, da es vor Ort Ärzte gebe, die die notwendigen Therapien aufgrund der Krebserkrankung und Nebenwirkungen erstellen würden. Die Nebenwirkungen seien die Folgenden: Schwindel mit unsicherem Gang (deswegen öfters Stürze; die Beschwerdeführerin könne keinen normalen Sport wie Radfahren, Skifahren etc. mehr ausüben, da das Gleichgewicht fehle); zahlreiche Ödeme in den Beinen und Füßen (dadurch beim Stehen große Schmerzen und erforderlich sofortiges Niedersetzen); Nervenschmerzen (erforderlich dagegen die Einnahme von Tropfen). Die Beschwerdeführerin könne keine Stiegen ohne Geländer bewältigen, da sie sonst umfalle. Die Kur habe ihr sehr gut getan. Im Zuge einer Krebsoperation 2012 seien einige Lymphknoten entfernt worden, deshalb habe sie sehr geschwollene Beine und starke Schmerzen in den Beinen, sodass sie nicht mehr stehen könne. Seit 1. September 2023 sei die Beschwerdeführerin in Berufsunfähigkeitspension. Die Krankengeschichte stelle sich wie folgt dar: 2012 1. Krebs und Operation, 2014 2. Krebs, 2015 3. Krebs und Operation.

#### B.) Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist 2012 an Krebs (Erkrankung\_A) erkrankt und bedarf einer laufenden Antikörpertherapie. Das Sozialministerium Service bescheinigte im Sachverständigengutachten vom 1. März 2016 die Gesundheitsschädigungen und attestierte der Abgabepflichtigen einen Gesamtgrad der dauerhaften Behinderung von 70% (siehe ua. das „Ärztliche Attest“ von Ärztin\_A vom 10. März 2023 und den Behindertenpass vom 8. März 2016).

B.1.) Die Beschwerdeführerin war vom 18. bis 25. Juli 2021 im Unterkunft\_A aufhältig (Unterkunft mit Vollpension) und nahm hierbei das als Kurangebot bezeichnete Programm „Programm\_A“ – „Programm\_A“ in Anspruch. Bei dem Hotel\_A handelt es sich laut Angaben auf der Homepage weder um ein Krankenhaus noch um ein Wellnesshotel oder Gesundheitshotel. *„Auch mit einem klassischen Kurhotel kann das Hotel\_A nicht verglichen werden. Das Konzept unseres Hauses im idyllischen Ort\_A ist einmalig: Wir sind das Zentrum für Naturheilkunde in Land\_A – und über seine Grenzen hinaus. Unsere Gäste erleben hier eine einzigartige Kombination aus moderner, ganzheitlicher Medizin sowie Kneipp, Ayurveda, Traditioneller Chinesischer Medizin und Spiritualität an einem besonderen Ort.“* Das

konsumierte Programm „Programm\_A“ wird auf der Homepage umschrieben als eine „Kur bei Erschöpfung und Frühjahrsmüdigkeit. Jeden Tag 100 Prozent - Woher nehmen? Bringen Sie sich wieder ins Lot und verhelfen Sie Ihrem Körper zur notwendigen Ruhe, die er braucht. Tanken Sie auf und starten Sie wieder durch. Entdecken Sie die einzigartige Symbiose unserer drei Naturheilkunden aus Europa, China und Indien. Das Angebot Programm\_A kann helfen bei: Erschöpfung, Schlafstörungen, Herz-Kreislaufstörungen, Atemwegserkrankungen, Konzentrationsstörungen, Müdigkeit“. Ziel dieses Angebotes sei „Programm\_A: Neue Kräfte gewinnen, sich gesund und vital fühlen – das ist es, was viele Menschen sich wünschen. Stress sowie private und berufliche Herausforderungen können belasten und an den Kräften zehren. Mit einem Kurangebot aus dem Bereich „Programm\_A“ fühlen Sie Ihre Kraftreserven wieder auf und gehen gestärkt hinaus in die Welt. Das Hotel\_A mit seinem ruhigen Park ist der ideale Ort dafür.“ Mit dem Programmangebot „Programm\_A“ sind bei einem zehntägigen Aufenthalt neben Nächtigungen und Kurhaus-Med Kulinarik die therapeutische Leistungen „2x Arztgespräche, 2x Therapiekonzepte mit Gespräch, 1x Beratung nach Ayurveda & Dosha-Check, 8x Kneipptherapien nach ärztlicher Empfehlung, 2x Abhyanga Ganzkörpermassagen, 2x Shirodhara Stirnölguss, 3x Akupunktmassagen, 1x Massagetherapie oder TCM-Massage (60 Minuten), 3x Akupunktur, 3x Entspannungseinheiten und 1x Meditatives Yoga INN-Balance“ sowie tägliche Gesundheitsgymnastik, eine geführte Meditation und eine Stadtführung verbunden.

Dem Aufenthalt im Hotel\_A liegt keine ärztliche Verschreibung zugrunde, sondern erfolgte dieser, da die Kur mit verschiedenen Therapien der Abgabepflichtigen „sehr gut getan“ habe. Die Beschwerdeführerin begehrt für den Aufenthalt samt Kurangebot „Programm\_A“ den Betrag von 1.691,20 € als außergewöhnliche Kosten in Zusammenhang mit ihrer Behinderung (siehe die Rechnung des Hotels\_A vom 25. Juli 2021, die Aufstellung „Arzt- und Therapie-Rechnungen 2021“, das „Ärztliche Attest“ von Ärztin\_A vom 10. März 2023 sowie die homepage: Internet-Adresse\_A, Stand 9. April 2024).

B.2.) Über Empfehlung der Firma\_A wegen Haarausfall (siehe Schreiben vom 22. Oktober 2024) erhielt die Beschwerdeführerin regelmäßig im Friseur\_A eine Haarkur bzw. Kopfhautbehandlungen. Nach der vorliegenden Aktenlage wurden der Beschwerdeführerin die Haarbehandlungen nicht ärztlich verordnet (siehe ua. die Angaben der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 1. November 2024 sowie das „Ärztliche Attest“ von Ärztin\_A vom 10. März 2023).

B.3.) Die Beschwerdeführerin nahm im strittigen Jahr weiters ua. noch die ärztlichen Leistungen der Ärzte\_1-4 (siehe die vorliegenden Rechnungen im Gesamtbetrag von 691,30 €), von Arzt\_5 (siehe die Rechnung 5. Oktober 2021 über 125,00 €), von Arzt\_6 (siehe die vorliegenden Rechnungsbelege im Gesamtbetrag von 1.584,00 €) sowie von Arzt\_7 (siehe die Rechnungen im Gesamtbetrag von 140,00 €) in Anspruch. Daneben tätigte sie noch Aufwendungen für den

Erwerb von optischen Brillen im Gesamtbetrag von 1.540,00 € (siehe die vorliegenden Rechnungen).

C.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der vorliegenden unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

D.) Rechtslage:

D.1.) Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und „unter Ausschluss jeden Zweifels“ das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; BFG 16.6.2020, RV/7102358/2020); es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen (VwGH 26.3.2003, 98/13/0072). Er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (VwGH 11.6.1991, 91/14/0052; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz. 9).

D.2.a) Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg.cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg.cit.) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, muss zwangsläufig erwachsen und muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066; VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; VwGH 26.5.2010, 2007/13/0051). Aufwendungen, die nachweislich durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehen und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellen, stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich und sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.5.1956, 349/56; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, Einkommensteuergesetz, § 34 Anm. 78). Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988

ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit (VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz. 42, 90).

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG, die anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 leg.cit.), sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG).

D.2.b) Der Steuerpflichtige hat die Wahl, entweder den Pauschbetrag nach § 35 Abs. 3 EStG oder die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung nach § 34 Abs. 6 EStG geltend zu machen. Die gleichzeitige Zuerkennung des Pauschbetrages und der tatsächlichen Kosten ist nicht zulässig (Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, Einkommensteuergesetz, § 35 Anm. 47). Es sind dann sämtliche Kosten (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079), und zwar aus allen Behinderungen, nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 35 Rz. 13).

Ergänzend zu § 35 EStG 1988 wurde die Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl II 430/2010, erlassen.

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

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

Nach § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Hat der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Behindertenfreibetrag iSd § 35 EStG, ist zu unterscheiden:

- Krankheitskosten in Zusammenhang mit der Behinderung (zB Aufwendungen für Bewegungstherapie eines Gehbehinderten) können mit Ausnahme der in § 4 der VO BGBl 1996/303 genannten Behindertenbehelfe und Kosten der Heilbehandlung nicht neben den Freibeträgen

gemäß § 35 EStG geltend gemacht werden. Sollen die tatsächlich angefallenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, müssen sämtliche Kosten nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden, ein Selbstbehalt ist diesfalls nicht zu tragen.

- Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht im Zusammenhang stehen (zB Zahnersatz eines Blinden), können nach Abzug des Selbstbehalts neben den Freibeträgen iSd § 35 EStG abgezogen werden (Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, Einkommensteuergesetz, § 34 Anm. 78).

D.2.c) Das österreichische Einkommensteuergesetz unterscheidet zwischen den Begriffen Behinderung und Krankheit und grenzt im Rahmen der Bestimmungen über außergewöhnliche Belastungen geistige und körperliche Behinderungen, für welche eine zumindest 25%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit amtlich bescheinigt wurde bzw. aufgrund welcher pflegebedingte Geldleistungen bezogen werden, von den übrigen Behinderungen und von Krankheiten ohne Bezug zu einer Behinderung ab. Nur für die beiden zuerst genannten Gruppen gelten die besonderen Bestimmungen der § 34 Abs. 6 EStG 1988 (Anerkennung der Kosten ohne Anrechnung auf einen Selbstbehalt) und § 35 EStG 1988 über die Berücksichtigung von Kosten einer Behinderung.

Es bedarf eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150). Soweit er nicht offensichtlich ist, wie zB bei der Bewegungstherapie eines Gehbehinderten, ist er zumindest glaubhaft zu machen (UFS 2.5.2005, RV/0067-G/03). Die Aufwendungen müssen zwangsläufig erwachsen (VwGH 11.4.1984, 83/13/0076 Privatchauffeur). Kosten, die der Behandlung anderer Krankheiten dienen (VwGH 28.9.1983, 82/13/0111; BFG 21.8.2017, RV/3100585/2015; UFS 21.1.2010, RV/3672-W/09; BFG 31.10.2018, RV/7104876/2018), können nur als zusätzliche außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt berücksichtigt werden (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 35 Rz. 13).

Ausschließlich jene Kosten, die durch eine Behinderung im Ausmaß einer festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 25% bedingt sind, sind als tatsächliche Kosten aus dem Titel der Behinderung anstelle des Behindertenfreibetrages ohne Abzug des Selbstbehalts zu qualifizieren. Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung im Ausmaß von mindestens 25% stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG, sodass der vom Steuerpflichtigen zu tragende Selbstbehalt abzuziehen ist. Auch Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit einer Behinderung steht, können nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG geltend gemacht werden, also durch Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG (VwGH 28.9.1983, 82/13/0111; VwGH 28.5.1986, 85/13/0119; VwGH 18.5.1995, 93/15/0079). Die (tatsächlichen) Kosten einer Behinderung können nach § 34 EStG geltend gemacht werden,

wenn der Grad der Behinderung weniger als 25% beträgt (BFG 10.11.2021, RV/7101268/2020; Doralt in Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, § 35 Rz. 8; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 35 Rz. 13).

D.2.d) Unabhängig von der Zuordnung der geltend gemachten Kosten zu einer Behinderung bzw. zu allgemeinen Krankheitskosten ist zufolge § 34 Abs. 1 Z 2 EStG weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen, dass es sich um solche handelt, die für eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erforderlich sind. Nicht jede auf ärztliches Anraten oder aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt nämlich zu einer außergewöhnlichen Belastung. Nur Maßnahmen, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung gesundheitlicher Beeinträchtigungen nachweislich notwendig sind, werden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als zwangsläufig erachtet (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254).

Wie auch der VwGH in 11.2.2016, 2003/13/0064, ausgeführt hat, ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130). Individuelle Betrachtungsweise ist erforderlich (VwGH 14.9.1994, 91/13/0229), wenngleich das Merkmal selbst nach objektiven Kriterien zu prüfen ist (Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz. 38). Bloße Wünsche und Vorstellungen sowie allgemein gehaltene Befürchtungen reichen grundsätzlich nicht aus (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; BFG 9.7.2015, RV/5101381/2014; BFG 25.11.2014, RV/3100517/2013; BFG 3.11.2014, RV/2100726/2013; BFG 17.9.2014, RV/2100796/2014; BFG 24.7.2014, RV/5101351/2012).

Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Judikatur weiters nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; UFS 21.1.2010, RV/3672-W/09; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz. 90).

Darüber hinaus muss sichergestellt sein, dass die durchgeführten Maßnahmen unter Anleitung einer fachkundigen Person - dh eines Arztes oder Therapeuten - eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung des spezifischen Krankheitsbildes haben und die Wirkung der Behandlung auf das Leiden geprüft werden kann (UFS 20.3.2008, RV/2462-W/07; UFS 24.9.2008, RV/0973-L/07; BFH 14.8.1997, III R 67/96). Auch nach der Rechtsprechung des OGH können nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, den therapeutischen Zweck gewährleisten bzw. medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen hintanhaltend und somit die Qualifikation als „Heilmittel“ oder „Heilbehandlung“ für sich in Anspruch nehmen (OGH 5.12.2000, 10 Obs 311/00h).

Abzugsfähig können ua. die Aufwendungen für eine Heilkur oder Rehabilitationskosten sein (VwGH 9.12.1992, 91/13/0094; BFG 15.11.2018, RV/7103500/2018; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz 90). Nicht abzugsfähig sind allerdings jene Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, Verpflegungskosten (UFS 26.8.2008, RV/0158-K/08) und Trinkgelder, Besuche von Thermalbädern und Ähnlichem, ohne sich dort unter Aufsicht/Anleitung behandeln zu lassen (VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0049; UFS 10.10.2012, RV/0377-G/12) oder Gesundheitswochen (BFG 24.7.2014, RV/5100672/2012; Jakom/Peyerl, EStG, 2024, § 34 Rz 90).

Nicht jeder auf ärztliches Anraten oder aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Erforderlich ist ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120). Die Reise muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123); die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen sohin zwangsläufig erwachsen; eine andere Behandlung darf keinen bzw. kaum einen Erfolg versprechen (VwGH 4.10.1977, 2755/76). Wesentlich ist, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt ist, dh eine nachweislich kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung aufweist und nicht bloß einen Erholungsaufenthalt darstellt (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022). Für das Vorliegen der Voraussetzungen ist der Steuerpflichtige nachweislich verpflichtet (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; BFG 3.4.2018, RV/4100086/2015; UFS 27.9.2012, RV/2549-W/11), wobei an den Nachweis des Vorliegens der Zwangsläufigkeit wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes daher vor allem das Vorliegen wesentlicher Beweismittel unerlässlich (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Erforderlich ist zunächst die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses („vorfeldweisen ärztliches Gutachten“, VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136: ein bloß mittelbarer ärztlicher Ordnungszusammenhang reicht nicht aus), aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120).

In den dem Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0164, zugrundeliegenden Fall wurde es für die Berücksichtigung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung nicht als ausreichend erachtet, dass die bei Kuraufenthalten angebotenen Therapien vom Hausarzt „erbeten“ und auf einfachen Rezeptblättern „verschrieben“ wurden. Dies insbesondere, als hier definitiv keine Verordnung eines Kuraufenthaltes erfolgte. Bewilligungen der Sozialversicherungsanstalt zu den Kuraufenthalten lagen nicht vor, ebenso wenig wurde ein Kostenersatz geleistet (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164). Ebenso wird es für die Berücksichtigung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung nicht als ausreichend erachtet, dass

der Hausarzt einen Kuraufenthalt „vorschlägt“, so keine Verordnung des Kuraufenthaltes vorlag (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

E.) Erwägungen:

E.1.) Hotel\_A:

Wie oben dargelegt können Kurkosten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als außergewöhnliche Belastung im Sinne der angeführten Bestimmung nur dann anerkannt werden, wenn der Kuraufenthalt in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht, aus medizinischen Gründen erforderlich ist und ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139). Lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielende Aufwendungen finden keine steuerliche Berücksichtigung, selbst wenn sich die betreffenden Maßnahmen auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken können.

Es wird im vorliegenden Fall keineswegs in Abrede gestellt, dass der Aufenthalt im „Hotel\_A“ und die konsumierten Anwendungen dem Gesundheitszustand der Beschwerdeführerin zuträglich waren, allerdings reicht - unter Verweis auf obige Ausführungen - alleine der Umstand, dass der Aufenthalt der Gesundheit förderlich war, für die Anerkennung als Kuraufenthalt im oben dargestellten Sinne nicht aus (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Die behaupteten Linderungen der Nebenwirkungen der Krebstabletten vermögen nichts an dem Umstand zu ändern, dass das in Anspruch genommene streitgegenständliche Programm „Programm\_A“ – „Programm\_A“ von dem Hotelbetreiber auf der Homepage als eine „Kur bei Erschöpfung und Frühjahrsmüdigkeit“ angepriesen wird, sodass sich dieses offensichtlich nicht insbesondere an (krebs)erkrankte Personen, sondern an jeden Erholungssuchenden wendet, der mit dem Aufenthalt ebenfalls die Steigerung des persönlichen gesundheitlichen Wohlbefindens, den Stressabbau sowie ein generelles „Krafttanken“ anstrebt (siehe hierzu die Beschreibung des Programmes „Programm\_A“ auf der Homepage des Hotelbetreibers). Das Angebot des „Hotels\_A“ dient somit keiner krankheitsspezifischen Heilbehandlung.

Wie oben näher dargelegt bedürfte es für eine steuerliche Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zudem auch der Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, welches im gegebenen Fall nicht vorliegt. Das von der Beschwerdeführerin beigebrachte „Ärztliche Attest“ der Ärztin\_A vom 10. März 2023 bescheinigt lediglich im Nachhinein, dass die Kur mit verschiedenen Therapien der Beschwerdeführerin sehr gut getan hätte, stellt jedoch keine Verordnung einer Kur mit der gebotenen Darlegung der Notwendigkeit samt Kurdauer und der verordneten Therapien dar. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin können auch vor Ort ärztlich verschriebene Therapieeinheiten das obige Erfordernis für einen notwendigen Kuraufenthalt nicht ersetzen bzw. belegen.

Aufgrund dieser Erwägungen gelangt das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes zu stellen

sind, zur Ansicht, dass die Zwangsläufigkeit im streitgegenständlichen Jahr nicht als erwiesen angenommen werden kann und daher die Kosten für den Aufenthalt im „Hotel\_A“ - wie vom Finanzamt bereits zutreffend vorgenommen - schon dem Grunde nach nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

#### E.2.) Haarbehandlungen:

Über ausdrückliche Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom 18. September 2024, die medizinische Indikation für die Haarbehandlungen zu belegen, reichte die Beschwerdeführerin neben dem „Ärztlichen Attest“ von Ärztin\_A vom 10. März 2023 lediglich ein Schreiben der Firma\_A vom 22. Oktober 2024 nach. Weitere Bezug habende ärztliche Befunde oder Unterlagen, aus denen eindeutig und zweifelsfrei hervorgegangen wäre, die von der Beschwerdeführerin in Anspruch genommenen Haarbehandlungen seien ärztlich verordnet und die Nebenwirkungen der eingenommenen Medikamente hätten eine Heilbehandlung in Form der durchgeführten Haarbehandlungen medizinisch indiziert, wurden jedoch nicht übermittelt.

Aus dem vorliegenden Schreiben der Firma\_A vom 22. Oktober 2024 ergibt sich lediglich, dass die Beschwerdeführerin bedingt durch Vorerkrankungen unter erheblichen Haarausfall gelitten habe und dieser daher spezielle Kopfhautbehandlungen, durchgeführt vom Friseur\_A, empfohlen worden wären. Die durchgeführten Kopfhautbehandlungen seien lymphanregend und würden den Entgiftungsprozess unterstützen. Ärztin\_A führt in dem Schreiben vom 10. März 2023 wiederum nur aus, dass die Beschwerdeführerin als Folge der Krebstabletten unter starkem Haarausfall leide, weshalb sie zur Abwehr einer Glatze beim Friseur eine Haarkur durchführe.

Als wesentliches, wenn auch nicht einziges Mittel der Nachweisführung für die medizinische Indikation einer Maßnahme ist die ärztliche Verordnung zu sehen (UFS 21.1.2010, RV/3672-W/09). Eine solche liegt im gegenständlichen Fall zweifelsohne nicht vor, stellt das gegenständliche Schreiben der Firma\_A weder eine ärztliche Verordnung für die vorgenommenen Haarbehandlungen dar noch enthält dieses Angaben bezüglich einer entsprechenden Diagnose, aus welcher ableitbar gewesen wäre, um welche konkrete Krankheit es sich bedingt durch die Vorerkrankungen handeln würde, welche die streitgegenständlichen Haarbehandlungen im Sinne einer von der Rechtsprechung geforderten Heilbehandlung erforderlich gemacht hätten. Das gleiche gilt auch für das „Ärztliche Attest“ von Ärztin\_A, zumal diese hierin nicht einmal anführt, der Beschwerdeführerin die gegenständliche Haarkur ärztlich empfohlen zu haben. Das vorliegende Beschwerdevorbringen vermag somit nicht die erforderliche medizinische Notwendigkeit der Haarbehandlungen in Hinblick auf deren Bedeutung für die Heilung oder Linderung einer bestimmten Krankheit bzw. medikamentöser Nebenwirkungen auszusagen. Angemerkt wird, dass das – von der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 1. November 2024 als ursächlich für die Haarbehandlungen angegebene – Medikament\_A laut Beipackzettel nicht einen Haarausfall als mögliche Nebenwirkung anführt.

Die streitgegenständlichen Haarkuren wurden zudem laut den vorliegenden Rechnungen von Friseur\_A durchgeführt. Es handelt sich hierbei um kein medizinisches bzw. ärztliches Institut, sondern um einen ortsüblichen normalen Friseursalon. Die Behandlungen erfolgten somit von keinem ärztlichen bzw. medizinisch geschulten Personal und ohne ärztlicher Aufsicht. Für eine steuerliche Anerkennung als Heilbehandlung bedarf es jedoch neben dem Nachweis der medizinischen Notwendigkeit auch der unter Anleitung einer fachkundigen Person, dh. eines Arztes oder eines Therapeuten, vorgenommenen therapeutischen Behandlung des spezifischen Krankheitsbildes. Im vorliegenden Fall ist dies jedoch nicht gegeben.

Nach der vorliegenden Aktenlage vermögen die streitgegenständlichen Haarbehandlungen nicht die geforderten strengen Voraussetzungen für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung zu erfüllen, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen keine steuerliche Berücksichtigung finden.

#### E.3.) Aufwendungen für Brillen und Zahnarzt:

Trotz ausdrücklicher Aufforderung ua. durch das Bundesfinanzgericht erbrachte die Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen keinerlei Nachweis, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Brillen sowie für Zahnarzt durch die streitgegenständliche Behinderung bzw. (Krebs)Erkrankung bedingt angefallen seien.

Zum einen wurde weder das Vorbringen, die zahlreichen Medikamente würden die Sehkraft stark verschlechtern, durch zweckdienliche Unterlagen glaubhaftgemacht noch ergibt sich derartiges aus dem „Ärztlichen Attest“ von Ärztin\_A. Die Ärztin führt in diesem Schreiben vom 10. März 2023 zwar aus, dass sich die „Sehkraft stark verändert“ habe, sodass die Beschwerdeführerin auf unterschiedliche Brillen angewiesen sei, attestiert jedoch nicht, dass dies unmittelbar durch die Erkrankung bzw. die eingenommenen Medikamente medizinisch bedingt sei.

Betreffend die Zahnbehandlungen unterließ die Beschwerdeführerin zum anderen jegliches Vorbringen zur Darlegung eines unmittelbaren Zusammenhanges der Aufwendungen mit ihrer Erkrankung bzw. Behinderung.

Nach der Aktenlage sind die geltend gemachten Aufwendungen nicht durch die Behinderung der Beschwerdeführerin bedingt. Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der Rechtsansicht der Abgabenbehörde im bekämpften Bescheid an, dass diese Ausgaben nach den allgemeinen Vorgaben des § 34 EStG lediglich nach Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG steuerliche Berücksichtigung finden können.

E.4.) Die Abgabenbehörde vertritt im Vorlagebericht vom 19. Juli 2023 die Ansicht, dass die geltend gemachten Aufwendungen für die Ärzte\_1-4 (im Gesamtbetrag von 691,30 €) auf Grundlage der Ausführungen im Vorlageantrag sowie des nachgereichten Sachverständigengutachtens nunmehr - abweichend vom bekämpften Bescheid - als Kosten

der Heilbehandlung bei eigener Behinderung zu berücksichtigen seien. Das Bundesfinanzgericht erhebt hiergegen keine Einwendungen und schließt sich diesbezüglich der Rechtsansicht der Abgabenbehörde an.

Hinsichtlich der Rechnung des Arzt\_5 vom 5. Oktober 2021 erkennt das Bundesfinanzgericht aufgrund der ausgewiesenen Diagnose ebenso einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Krankheitsbild der Behinderung der Beschwerdeführerin, wird doch das Lymphgefäßsystem häufig in Folge von Krebserkrankungen geschädigt. Die Aufwendungen in Höhe von 125,00 € finden dementsprechend antragsgemäße Anerkennung.

Die Beschwerdeführerin konnte trotz ausdrücklichem Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes eine sich aus der gegenständlichen Erkrankung / Behinderung ergebende medizinische Indikation für die geltend gemachten Aufwendungen für Arzt\_6 nicht glaubhaft machen. Die im Schreiben vom 1. November 2024 angeführten Verdauungsprobleme und Darmbeschwerden stehen für das Bundesfinanzgericht in keinem Einklang mit der auf den Rechnungen ausgewiesenen Diagnose sowie den erbrachten Behandlungen. Die Aufwendungen im Gesamtbetrag von 1.584,00 € stellen damit keine Kosten für eine durch die Behinderung bedingte Heilbehandlung dar und werden deshalb lediglich als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.

E.5.) Die Aufwendungen für nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung berechnen sich wie folgt:

|                             |                 |
|-----------------------------|-----------------|
| laut bekämpftem Bescheid    | 2.250,11 €      |
| Ärzte_1-4                   | 691,30 €        |
| Arzt_5                      | <u>125,00 €</u> |
| laut Beschwerdeentscheidung | 3.066,41 €      |

Die Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) berechnen sich wie folgt:

|                             |                   |
|-----------------------------|-------------------|
| laut bekämpftem Bescheid    | 1.680,00 €        |
| Arzt_6                      | <u>1.584,00 €</u> |
| laut Beschwerdeentscheidung | 3.264,00 €        |

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

**F.) 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 Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

**Beilage:        Berechnungsblatt Einkommensteuer 2021**

Innsbruck, am 23. Jänner 2025