

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. November 2023 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2019 wird mit einer Gutschrift von (-) 2.635,00 € festgesetzt.

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 (Bf.) ist Pensionistin und bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Handelsagententätigkeit. Im angefochtenen Bescheid wurden diese Einkünfte unter Berücksichtigung von pauschalen Betriebsausgaben gemäß § 17 EStG 1988 erfasst.

Im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung auf Zuerkennung von außergewöhnlichen Belastungen (ohne Selbstbehalt), Kennziffer 472, wurde ein Betrag in Höhe von 6.913,02 € beantragt. Dieser setzt sich aus den folgenden Teilbeträgen wie folgt zusammen:

1. Krankheitskosten

BVA-Beiträge (SB)	144,54
Arzthonorare	65,00
Apotheke	1.456,13
Hörgerät	3.316,50
Bständig (Heilbehelfe)	228,00
Zusammen	5.210,17

*) Bei den Aufwendungen für die Anschaffung eines Hörgerätes ist der Abzug eines Selbstbehaltes strittig.

2.

Kuraufenthalte

Fahrtkosten Bad Sch. 60 km	50,40
Kurkosten (Re. v. 2.1.2019)	697,70
Kurkosten (Re. v. 20.4.2019)	790,90
Fahrtkosten 60 km	50,40
Selbstbehalt 13 x 5,23	-67,99
Summe Kurkosten	1.521,41

3. sonstige Fahrtkosten

Sonstige Fahrtkosten (Physiotherapie, Arzt)	181,44
---	--------

*) Die bei der Beurteilung durch das Finanzamt strittigen Beträge sind in Fettdruck hervorgehoben.

Weiters wurden die pauschalen Freibeträge für 50% Körperbehinderung, Kosten für Diätverpflegung und Benützung eines Kraftfahrzeuges infolge Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel beantragt.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid wurden die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 3.316,50 € anerkannt, wobei ein Selbstbehalt von 3.056,95 € abgerechnet wurde.

Der Bf. wurden weitere Freibeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 401 € und Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (VO) wegen eigener Behinderung in Höhe von 840 € anerkannt.

An nachgewiesenen Kosten aus eigener Behinderung nach der VO – ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes - wurden 2.075,11 € in Abzug gebracht. Diese sind als unstrittig anzusehen. Es sind dies von den oa. Krankheitskosten (Pkt. 1) 5.210,17 € abzüglich 3.316,15 (Hörgerät) zuzüglich 181,44 € (Fahrkosten).

In seiner Begründung führte er u.a. aus, auf Grund des Behindertenpasses vom 14.6.2017 sei keine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel festgestellt worden und daher wurde der Pauschalbetrag nicht anerkannt.

Als zusätzliche Kosten der Heilbehandlung seien ausschließlich ärztlich verordnete Medikamente und Therapien (inkl. medizinisch verordnete homöopathische Präparate), die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung stehen, absetzbar. Demnach seien Kurkosten (Ausgaben für den Aufenthalt im V.-Hotel inkl. Fahrkosten) Nahrungsergänzungsmittel, Kosmetik (auch wenn in der Apotheke gekauft), Kosten von Impfungen und herkömmliche Medikamente – wie z.B. Medikamente gegen Erkältung daher nicht anzuerkennen.

Dies sind die oa. strittigen Kurkosten in Höhe von 1.521,41 €.

In ihrer Beschwerde beantragte die Bf. den Pauschalbetrag für die Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges wegen vorhandener Gehbehinderung in Höhe von monatlich 190 €, weil sie über einen gültigen Parkausweis für Gehbehinderte der Bezirkshauptmannschaft M. vom 22.6.2007 verfüge.

Die Kosten für Nahrungsergänzungsmittel seien als zwangsläufig gem. § 34 EStG anzusehen, wenn nachvollziehbare medizinische Gründe für die Notwendigkeit der Behandlung einer Krankheit mit diesem Präparat festgestellt werden. Diese medizinischen Gründe können sich auch aus medizinischer Fachliteratur und ärztlichen Befunden ergeben (§ 167 Abs. 2 BAO). Es seien von ihr nur 50% der vorgelegten Rechnungen beantragt worden. Literatur über die Wirkung der Nahrungsergänzungsmittel wurden beigelegt. Aufgrund von Diabetes hätte sie kranke und trockene Augen und diese Kosten stünden genauso im Zusammenhang mit der Behinderung. Daher seien alle Kosten ohne Selbstbehalt zu gewähren. Die Kur sei ärztlich verordnet worden. Auf eine Beilage wurde verwiesen.

In den beantragten Kosten für außergewöhnliche Belastungen seien auch die Ausgaben für ein Hörgerät in Höhe von Euro 3.316,50 enthalten (ohne Selbstbehalt). Die Hörschwäche sei im

Behindertenpass eingetragen.

Eine Aufstellung der Ausgaben zu den Einnahmen vom J.-Werkvertrag liege bei. Eine Abgabenerklärung sei nicht abgegeben worden, da es sich um Verluste gehandelt hätte. Es wurde auch die Berechnung des km-Geldes vorgenommen, wobei für die herkömmliche Kundenbetreuung eine 2-fache und für die Partys eine 4-fache Wegstrecke zu berechnen sei, da anschließend die Ware geliefert wurde.

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 14. Dezember 2023** wurde der Bf. teilweise Folge gegeben und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einem Verlust von 792,34 € festgesetzt. Im Übrigen wurde auf die gesondert **verfasste Bescheidbegründung** verwiesen.

In dieser wurde Folgendes ausgeführt:

„ ...

Die Bescheinigungen der Amtsärzte sind weiterhin gültig, sofern nicht eine neue Feststellung durch das Sozialministeriumservice erfolgt. Diese neuen Feststellungen ersetzen allerdings die bisherigen Bescheinigungen.

So wurde bereits mit Bescheid vom 09.10.2007 eine Erwerbsminderung von 40% festgestellt. Eine Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmittel ist laut Bescheid nicht gegeben.

Aufgrund Ihres Antrages vom 15.03.2017 wurde eine neuerliche Untersuchung vorgenommen. Mit Bescheid vom 13.06.2017 wurde eine Erwerbsminderung von 50% festgestellt. Auch in diesem Bescheid wird keine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel festgestellt. Der Pauschbetrag von mtl. 190 Euro wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel konnte daher nicht anerkannt werden.

...

Aufgrund der mit der Beschwerde vorgelegten Verordnung werden 10 Massagen, 6x Naturfango und 6x Reizstrom verordnet. Diese Anwendungen wurden auch von der Krankenkasse übernommen (Physikalische Behandlungen lt BVA vom 20.10.2019). Hinsichtlich des Aufenthaltes ist eine Zwangsläufigkeit nicht gegeben. Diese Kosten können daher nicht gewährt werden. Ebenso stellen die Kosten für den Aufenthalt über Silvester im Resort K. keine a.g. Belastung gem. § 35 EStG 1988 dar.

Hinsichtlich der Nahrungsergänzungsmittel wird auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2019 vom 9.11.2023 verwiesen.

Aufgrund des Sachverständigengutachtens vom 8.6.2017 wurde eine geringgradige Schwerhörigkeit festgestellt. Der %-Satz liegt jedoch unter 25%. Somit sind diese Kosten unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Wie im Erstbescheid 2019 ersichtlich, wurden diese Kosten auch entsprechend berücksichtigt.

Lt. Beschwerde wird für Verkaufspartys die 4-fache Km- Anzahl und für die herkömmliche Kundenbetreuung die 2-fache Wegstrecke an Km- Geldern geltend gemacht. Somit ergeben sich Km- Gelder Partys € 806,40 und € 330,96 für herkömmliche Kundenbetreuung.

Gegen diese Entscheidung brachte die Bf. einen **Vorlageantrag vom 5. Februar 2024** ein und beantragte die Zuerkennung des Freibetrages für die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, da sie über einen gültigen Parkausweis der Bezirkshauptmannschaft M. verfüge. Der Gutachter habe ohne entsprechenden Antrag über eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel Stellung genommen. Ein diesbezüglicher Antrag sei auch nicht gestellt worden.

Zur Frage der Zuerkennung von Nahrungsergänzungsmitteln verwies sie auf eine Entscheidung des BFG GZ. RV/7101229/2019, wo das Ermittlungsverfahren ergeben habe, dass ein Teil dieser vom Finanzamt nicht anerkannten Kosten für Nahrungsergänzungsmittel als zwangsläufig (erwachsen) anzusehen sei, weil nachvollziehbare medizinische Gründe für die Notwendigkeit der Behandlung der Krankheiten der Bf. mit diesen Nahrungsergänzungsmitteln festgestellt wurden. Diese aus der Sicht des BFG gegebenen medizinischen Gründe wurden durch das BFG im Wesentlichen mit medizinischer Fachliteratur, ärztlichen Befunden und in Bezug auf die meisten anerkannten strittigen Nahrungsergänzungsmittel und Spurenelemente auch mit einer ärztlichen Bestätigung begründet. Ob eine derartige Beweisführung im gegenständlichen Fall ausreichend schlüssig ist, ist durch den VwGH in einem hinreichend vergleichbaren Fall noch nicht entschieden worden. Eine Zwangsläufigkeit von Nahrungsergänzungsmitteln sei gegeben, um eine Linderung oder sogar Besserung des gesundheitlichen Zustandes zu erzielen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 11.2.2016, 2013/13/0064 sei u.a. die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vgl. das Erkenntnis vom 21. November 2013, 2010/15/0130). Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. nochmals das Erkenntnis vom 4. September 2014, 2012/15/0136, sowie weiters das Erkenntnis vom 22. Dezember 2004, 2001/15/0116). Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten seien.

Daher werde ersucht, der Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.

Mit **Vorlagebericht der belangten Behörde vom 27. Februar 2024** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und führt Folgendes aus:

„Zum Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag vom 4.12.2023 (gemeint wohl: 5.2.2024) nimmt die Abgabenbehörde wie folgt Stellung:

Der von der Bf. vorgelegte Parkausweis vom 22.06.2007 mit der Nr. 055xxx entspricht dem in der Anlage B der Gehbehindertenausweisverordnung enthaltenen Muster. Die Gültigkeit des Parkausweises richtet sich nach § 29b Abs. 5 StVO und hat demnach seine Wirksamkeit nicht verloren. Die Bf. konnte daher aus der Sicht der Abgabenbehörde das Vorliegen einer

Körperbehinderung durch einen Ausweis gemäß § 29b StVO 1960 nachweisen.

Die Abgabenbehörde vertritt hinsichtlich der als außergewöhnlichen Belastung gemachten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel weiterhin die Ansicht, dass diese nicht anzuerkennen sind, da für die strittigen Präparate keine ärztlichen Verordnungen vorliegen. Die Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs. 1 Z 2 EStG wurde auch nicht anderweitig nachgewiesen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt des finanzgerichtlichen Verfahrens reduziert sich auf folgende Streitpunkte:

1. 1. Krankheitskosten:

Die Aufwendungen für die Anschaffung eines Hörgerätes in Höhe von 3.316 € sind sachverhaltsmäßig unstrittig. Nach der vorzunehmenden rechtlichen Beurteilung (s.u.) werden sie nicht als Aufwendungen im Zusammenhang mit der Körperbehinderung betrachtet, weil bei Mehrfachbehinderungen eine Berücksichtigung von Freibeträgen bzw. Aufwendungen ohne Abzug eines Selbstbehalts nur dann möglich ist, wenn der Anteil des jeweiligen Leidens zumindest 25% beträgt. Daher ist in diesen ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen.

1.2.: Kuraufenthalte:

Fahrtkosten für 30.12.2018 und 2.1.2018 Bad Sch. 60 km	0,00
Kurkosten v. 30.12.2018 – 2.1.2019	0,00
Kurkosten v. 14.4.- 21.4.2019	0,00
Fahrtkosten 60 km x 2 x 7 x 0,42 €/km (fikt. Anreise)	352,80
Selbstbehalt 13 x 5,23	0
Summe Kurkosten	352,80

Für die Kurkosten vom 30.12.2018 bis 2.1.2019 wurde keine ärztliche Verordnung oder Bescheinigung beigebracht. Außerdem wurden nach der vorhandenen Rechnung vom 2.1.2019 auch keine medizinisch-therapeutischen Behandlungen in Rechnung gestellt.

Hinsichtlich der Kurkosten vom 14.4.-21.4.2019 wurde in der Beschwerde eine im vorhinein ausgestellte ärztliche Verordnung vom 11.3.2019 beigebracht, sodass der Sachverhalt im Unterschied zur ersten Kur anders gelagert ist. Weiters wurden entsprechend den Beilagen zur Beschwerde (OZ. 10) bei der Verschreibung der Behandlungsbeiträge vom 23.6.2019 ausdrücklich solche für physikalische Behandlungen in diesem Zeitraum ausgewiesen. Die ärztliche Verordnung enthält allerdings keinen stationären Aufenthalt in einer Kuranstalt, sodass lediglich die fiktiven Kosten der täglichen Anreise als Ausgaben anerkannt werden können.

1.3. Freibetrag für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benötigen, wenn die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zugemutet werden kann:

Dieser beträgt $190 \text{ €} \times 12 = 2.280 \text{ €}$ (p.a.)

Die Gewährung dieses Freibetrages wurde auf Grund des von der Bezirkshauptmannschaft M. ausgestellten Parkausweises im Vorlagebericht noch außer Streit gestellt. Inzwischen ist die belangte Behörde wieder zu ihrer bisherigen Einschätzung zurückgekehrt, weil die Einstufung lt. Behindertenpass aus dem Jahr 2017 – ohne Unzumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels - zeitnaher erscheine und den Sachverhalt 2019 besser als der bereits im Jahr 2007 ausgestellte Parkausweis beurteile. Der Sachverständige des SMS sei sachverhaltsmäßig davon ausgegangen, dass die Gehbehinderung aufgrund des jetzigen Zustandes nicht einzutragen war.

Zusammenfassend stellen sich die außergewöhnlichen Belastungen wie folgt dar:

Krankheitskosten (mit Selbstbehalt), (Kennziffer: 730)	3.316,50
Zusätzliche Kosten ohne Selbstbehalt:	
Unstrittige Kosten lt. BVE*	2.075,11
Pkt. 1.1.	0,00
Pkt. 1.2.	352,80
Kennziffer: 476	2.427,91

*) Lt. Beschwerdevorentscheidung wurden folgende Kosten (ohne Selbstbehalt) anerkannt:

BVA-Selbstbehalte	144,54
Arzt	65,00
Apotheke (Medikamente)	1.456,13
Bst. (Heilbehelfe)	228,00
Fahrtkosten Physiotherapie	181,44
	2.075,11

Freibetrag für Körperbehinderung: 50%	401,00
Zuckerdiät: J	840,00
Benützung eigenen Kfz.: J	2.280,00

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung gründet sich auf die vorgelegten Rechnungen, aus denen die Aufenthalte bescheinigt wurden. Weiters wurde für den Aufenthalt in der Zeit vom 14.4.-21.4.2019 laut Beilage zur Beschwerde lediglich eine ärztliche Anordnung vom 11.3.2019 für Heilmassagen, physikalische Anwendungen etc. beigebracht. Die medizinische Indikation für einen stationären Aufenthalt ist damit noch nicht ausreichend nachgewiesen, sodass lediglich die fiktiven Reisekosten für eine tägliche Hin- und Rückfahrt zu ambulanten Therapie anerkannt werden können.

Hinsichtlich des Freibetrages für die Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges wird auf die Bescheinigung der Bezirkshauptmannschaft M. verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gem. § 34 Abs. 1 EStG 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.

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

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

Gem. § 34 Abs. 4 EStG beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, 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.

Gem. § 34 Abs. 6 EStG können folgende Aufwendungen **ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes** abgezogen werden:

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.

§ 35 Abs. 1 EStG lautet: Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

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

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen

Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).*
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.*
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.*

§ 35 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

*Es wird jährlich bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit Freibetrag gewährt: 25% bis 34% 124 €, 35% bis 44% 164 €, **45% bis 54% 401 €**, 55% bis 64% 486 €, 65% bis 74% 599 €, 75% bis 84% 718 €, 85% bis 94% 837€, ab 95% 1.198€.*

Auf den gegenständlichen Sachverhalt angewandt, bedeutet dies, dass Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung, das sind Kosten für Heilbehelfe oder Krankheitskosten ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können, wenn eine Körperbehinderung vorliegt, die mindestens 25% beträgt (s.a. LStR 2002 Rz. 843).

Der Bf. wurde ein Behindertenpass mit einem Behinderungsgrad von 50% ausgestellt, wobei als Teilkomponente eine Schwerhörigkeit festgestellt wurde. Entsprechend dem Sachverständigengutachten umfasst die Einstufung der Körperbehinderung insgesamt sieben Teilkomponenten, wobei die ersten drei mit 30% (Diabetes mellitus, Wirbelsäulenbeschwerden, Kniegelenksbeschwerden) und vier Teilkomponenten u.a. Schwerhörigkeit mit 20% festgelegt wurden. Der Gesamtgrad der Behinderung wurde letztendlich summarisch mit 50% bestimmt.

Liegt bei einer Einstufung durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) eine mindestens 25-prozentige Behinderung vor, ist eine Berücksichtigung von Freibeträgen bzw. Aufwendungen ohne Abzug eines Selbstbehalts nur dann möglich, wenn **der Anteil des jeweiligen Leidens zumindest 25%** beträgt. In allen anderen Fällen ist ein Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzuziehen.

Da der Anteil an der Behinderung durch die Hörverminderung nur 20% beträgt, sind für die Aufwendungen aus der Anschaffung eines Hörgerätes ein Selbstbehalt in Abzug zu bringen.

Was die Kurkosten anlangt, ist eine differenzierende Betrachtungsweise anzustellen:

Kurkosten v. 14.4.- 21.4.2019:

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 zum Kuraufenthalt muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123). Für das Vorliegen der Voraussetzungen ist der StPfl nachweispflichtig (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; BFG 3.4.2018, RV/4100086/2015; UFS 27.9.2012, RV/2549-W/11). Erforderlich ist die Vorlage eines **vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses** (ärztlichen Anordnung, VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136); aus dem sich die Notwendigkeit ergeben, gleichgestellt ist die Leistung von Zuschüssen durch einen Träger der gesetzlichen Sozialversicherung bzw. auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen (VwGH 2.12.2004, 2001/15/0116). Im ärztlichen Zeugnis wurde kein stationärer Aufenthalt, sondern lediglich entsprechende Therapien angeordnet. Auch aus der Vorschreibung der Behandlungsbeiträge durch die BVA war die medizinische Indikation und Zwangsläufigkeit der in Anspruch genommenen ambulanten Therapien bescheinigt. Da die Bf. die Kosten des stationären Aufenthaltes selbst getragen hat, sind ihr die entsprechenden Aufwendungen, die bei der täglichen Anreise angefallen wären (fiktive Fahrtkosten) als Ausgaben anzuerkennen.

Kurkosten v. 30.12.2018 – 2.1.2019:

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt und Besuche von Thermalbädern u.Ä., ohne sich dort unter Aufsicht/Anleitung behandeln zu lassen (VwGH 30.4.19, Ra 2017/15/0049; UFS 10.10.12, RV/0377-G/12); oder Wellness-Aufenthalte oder Gesundheitswochen (BFG 24.7.14, RV/5100672/2012). Für diesen Zeitraum wurden lediglich die Aufenthaltskosten nachgewiesen. Eine ärztliche Verordnung über therapeutische Maßnahmen (physikalische Behandlungen, Massagen, Physiotherapien etc.) oder eine Übernahme durch den Sozialversicherungsträger wurden nicht nachgewiesen, sodass eine Zwangsläufigkeit des Aufwandes nicht erblickt werden konnte. Bei der Berechnung des anzuerkennenden Aufwandes wurde die in Abzug zu bringende Haushaltersparnis entsprechend vermindert.

§ 1 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 lautet: 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.

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

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

§ 3 Abs. 1 der Verordnung normiert, dass für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, 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 ist. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gem. § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gem. § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gem. § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 (Steuerbefreiung) oder gem. § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 (Steuerbefreiung) nachzuweisen.

Die Bf. beantragte die Anrechnung des pauschalen Freibetrages für das eigene Kraftfahrzeug wegen festgestellter Mobilitätseinschränkungen gem. § 34 Abs. 1 und 6 sowie § 35 EStG 1988 iVm § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen.

Gem. § 1 Abs. 2 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

In der Mitteilung über die Ausstellung des Behindertenpasses ist der Grad der Behinderung mit 50 v. H. angegeben. Die Voraussetzung für die Anwendung der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen ist daher gegeben. Eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wurde nicht festgestellt. Die Inhaberin des Behindertenpasses sei Prothesenträgerin.

Für Körperbehinderte gibt es gem. § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastung einen Freibetrag, sofern sie ein öffentliches Massenbeförderungsmittel infolge ihrer Behinderung nicht benützen können und für Privatfahrten ein eigenes Fahrzeug benötigen. Die Geltendmachung dieses Pauschalbetrages setzt einen **Nachweis der Körperbehinderung (Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel) durch eine Bescheinigung gem. § 29b StVO**, oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gem. § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952 oder einen Bescheid gem. § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder einen Bescheid gem. § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 voraus.

Die Nachweisführung ist durch § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastung vorgegeben und kann durch andere Beweismittel nicht ersetzt werden (vgl BFG 17.4.2018, RV/3100985/2016). Der Nachweis der Körperbehinderung bzw. der Nachweis, dass ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benützt werden kann, wurde durch den Behindertenpass noch nicht erbracht. Selbst ein alleiniger Eintrag im Behindertenpass „gehbehindert“ zu sein, sei nicht ausreichend für den Nachweis der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (*Wanke in: Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 35 Rz 57*).

Im gegenständlichen Fall liegen zwei unterschiedliche Begutachtungen vor:

Die Einstufung des Sozialministerium Service (SVS) BASB Burgenland vom 13.6.2017 lautet auf einen Grad der Behinderung von 50%, Trägerin einer Prothese und Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 erster Teilstrich VO 303/1996. Zur Frage der Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel führt dieser aus, dass keine Einschränkungen gegeben seien.

Von der Bf. wurde allerdings **ein Parkausweis i.S. § 29b StVO der Bezirkshauptmannschaft M.** vom 22.6.2007 vorgelegt, der für den Nachweis der Gehbehinderung grundsätzlich geeignet erscheint. Weiters hat die Bf. noch eine Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft vom 15.1.2024 beigebracht, wonach der Ausweis nach § 29b StVO auf unbefristete Zeit ausgestellt wurde. Die Tatsache der unbefristeten Ausstellung des Ausweises durch die Bezirkshauptmannschaft lässt daher auf eine schon länger vorliegende Beeinträchtigung der Gehfähigkeit schließen.

§ 3 Abs. 1 zweiter Satz der Verordnung normiert ausdrücklich, dass die Körperbehinderung **durch eine Bescheinigung gem. § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960**, oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gem. § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gem. § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 (Steuerbefreiung) oder gem. § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 (Steuerbefreiung) **nachzuweisen ist**. Eine allfällige andere Beurteilung beispielsweise, dass auf Einstufungen des Sozialministeriumsservice (Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen oder deren Vorgängerorganisationen) Bedacht zu nehmen sei, ist der Verordnung nicht zu entnehmen. Im Übrigen wurde die Verordnung als Rechtsverordnung im BGBl. verlautbart und ist damit auch für das Bundesfinanzgericht bindend.

Die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrages gem. § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind daher gegeben.

Bei der Steuerberechnung wurden diese Kosten im Berechnungsblatt unter „Nachgewiesene Kosten aus eigener Behinderung ...“ berücksichtigt.

Der Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG (= 401 € p.a.) und nach § 2 Abs. 1 erster TS. Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 (= 840 € p.a.) ist unstrittig.

Da in diesem Jahr keine Aufwendung für Nahrungsergänzungsmittel beantragt wurden, erübrigen sich darüber weitere Ausführungen.

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.

Wien, am 29. April 2025