

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer 2021, 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 2021 wird mit einer Gutschrift von (-) 1.645,00 € 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 in Höhe von 1.193,13 €. Im angefochtenen Bescheid wurden pauschale Betriebsausgaben von 177,98 € (§ 10 Abs. 1 Z2 EStG) und weitere Betriebsausgaben von 342,27 € berücksichtigt.

Im **ursprünglichen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung vom 8. März 2022** wurde ein Betrag in Höhe von **2.409,83 €** auf Zuerkennung von außergewöhnlichen Belastungen (ohne

Selbstbehalt), Kennziffer 476, beantragt. Dieser setzt sich aus den folgenden Teilbeträgen wie folgt zusammen:

1. Krankheitskosten

BVA-Beiträge (SB)	152,41
Arzthonorare	47,25
Apotheke	1.030,98
Heilbehelfe	241,40
Zusammen	1.472,04

2. Kuraufenthalte:

Fahrtkosten Bad Sch. 60 km	100,80
Kurkosten	596,40
Selbstbehalt 7 x 5,23	-36,61
Summe Kurkosten	660,59

3. sonstige Fahrtkosten

Sonstige Fahrtkosten (Physiotherapie, Arzt)	277,20
---	--------

(Summe 1.- 3.: **2.409,83 €**)

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

Im **angefochtenen Bescheid vom 28. Juni 2023** wurden Freibeträge wegen eigener Behinderung 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 wurden zusätzlich noch **2.409,83 €** in Abzug gebracht. Es waren dies die oa. antragsgemäß gewährten zusätzlichen Krankheitskosten lt. Kennzahl 476.

Die pauschalen Aufwendungen für die Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges wurden unter Hinweis auf den Behindertenpass nicht gewährt, weil darin weder eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel festgestellt worden sei noch eine Bescheinigung nach § 29b StVO vorliege.

In ihrer **Beschwerde vom 21. Juli 2023** beantragte die Bf. Feststellung eines Verlustes aus Gewerbebetrieb von **71,30 €**, weil Einnahmen in Höhe von 1.711,38 € und Eigenverbrauch in Höhe von 171 € einen Betrag von 1.882,38 € ergeben, wovon Betriebsausgaben wie Werbung, Fahrtkosten und anteilige Telefonkosten zu berücksichtigen wären.

Mit **Schreiben vom 4. September 2023** wurde die Bf. aufgefordert, die in der Beschwerde beantragten Ausgaben durch Vorlage von Rechnungen und Zahlungsbelegen nachzuweisen.

Weiters wäre der Behindertenausweis mit der Nr. 055949, ausgestellt von der BH. M., nur dann weiterhin gültig, wenn kein neuer Ausweis ausgestellt worden wäre. Da ab dem Kalenderjahr 2008 der Ausweis mit der Nr. 4418083 und ab dem Kalenderjahr 2017 wieder ein neuer Ausweis mit der Nr. 46826161700011 ausgestellt worden ist, sei der Ausweis der BH-M. nicht mehr gültig. Beim letztgültigen Behindertenpass aus dem Jahr 2017 und dem Pass aus dem Jahr 2008 des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen sei die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel oder ein § 29 StVO-Ausweis nicht mehr gegeben. Der Freibetrag für eigenes Kfz bei Gehbehinderung könne daher nicht anerkannt werden.

In einem weiteren **Schreiben der belangten Behörde vom 10. Oktober 2023** wurde bemängelt, dass bereits im Schreiben vom 4. September 2023 die Bf. ersucht wurde, die beantragten Ausgaben mittels Rechnungen und Zahlungsbelegen nachzuweisen. Entsprechend der Beantwortung vom 2.10.2023 wurde nur hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln Stellung genommen. Die im Antwortschreiben angeführten Beilagen wurden nicht mitgesandt.

Die Bf. werde daher nochmals ersucht folgende Unterlagen nachzureichen:

- Einnahmen-Ausgabenrechnung 2021 , Fahrtenbuch,
- Rechnungen und Zahlungsbelege betreffend der a.g. Belastung iHv **€ 2.409,83**
- Die Bescheide des Bundessozialamtes betreffend der Ausstellung der Behindertenpässe Nr. 4418083 und Nr. 46826161700011.

Im Rahmen der **Beschwerdevorentscheidung vom 9. November 2023** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einem Gewinn **von 220,03 €** ermittelt. Die Kilometergelder wurden mit $1.146 \text{ km} \times 0,42 \text{ €} = 481,50 \text{ €}$ berücksichtigt. Darin wurde auch ein Gewinnfreibetrag nach § 10 Abs. 1 Z 2 EStG in Höhe von 32,87 € abgerechnet.

An Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen **unter Abzug eines Selbstbehaltes** wurden **908,24 €** und nachgewiesene Kosten aus eigener Behinderung nach der VO **ohne Abzug eines Selbstbehaltes 944,56 €** ermittelt. Eine nähere Aufgliederung, wie die einzelnen Beträge errechnet wurden, ist der Entscheidung selbst nicht zu entnehmen. Nach weiterer Ermittlung bei der belangten Behörde waren dies folgende Aufwendungen:

	ohne Selbstbehalt (476)		mit Selbstbehalt (730)
BVA	152,41	Hörgerät	200,40
Apotheke	473,95	Arzt	47,25
BSt.	41,00	Bad Sch.	660,59
Fahrtkosten	277,20		-
	944,56		908,24

In der Begründung führte die Beschwerdevorentscheidung folgendes aus:

„Als zusätzliche Kosten der Heilbehandlung sind ausschließlich ärztlich verordnete Medikamente und Therapien (inkl. medizinisch verordnete homöopathische Präparate), die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung stehen, absetzbar. Demnach nicht anzuerkennen sind Kurkosten, Nahrungsergänzungsmittel, Kosmetik (auch wenn in der Apotheke gekauft), Kosten von Impfungen und herkömmliche Medikamente wie z.B. Medikamente gegen Erkältung.

Die Ausgaben für den Aufenthalt im V.-Hotel, Shop-Apotheke und MedTust sind daher nicht anzuerkennen.

Aufgrund des Bescheides über die Ausstellung eines Behindertenpasses ab 2017 wurde keine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel festgestellt. Die beantragten Kosten, konnten daher nicht anerkannt werden.“

In ihrem **Vorlageantrag vom 4. Dezember 2023** beantragte die Bf. eine Änderung der Gewinnermittlung, weil sie die Berechnung des Kilometergeldes überarbeitet hätte, aus welcher nunmehr hervorgehe, dass für die herkömmliche Kundenbetreuung eine zweifache und für die Partys die vierfache Wegstrecke zu berechnen sei, weil die Waren geliefert wurden.

Weiters hielt sie an den bisherigen Anträgen (insbes. Kraftfahrzeugbenutzung) weitestgehend fest und führte aus, sie habe nur 50% der vorgelegten Apothekenrechnungen (Medikamente und Nahrungsergänzungsmittel) beantragt und diese Aufwendungen stünden im Zusammenhang mit ihrer Behinderung. Außerdem sei die Kur ärztlich verordnet worden.

Mit **Vorlagebericht der belangten Behörde vom 19.2.2024** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Dieser führt Folgendes aus:

„ ...

Stellungnahme:

*Im Vorlageantrag vom 4.12.2023 erstattete die Bf. **kein weiteres Vorbringen**.*

Zum Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag vom 4.12.2023 nimmt die Abgabenbehörde wie folgt Stellung:

Der von der Bf. vorgelegte Parkausweis vom 22.06.2007 mit der Nr. 055949 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 das Vorliegen einer Körperbehinderung durch einen Ausweis gemäß § 29b StVO 1960 nachweisen.

Die Bf. konnte weder durch eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung nachweisen, dass der Aufenthalt im V.-Hotel Bad Sch. im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit stand und aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit notwendig erforderlich war, noch wurden diese Voraussetzungen durch den Umstand, dass ein Kostenersatz durch die Sozialversicherung erfolgte, belegt.

Die beantragten Kosten für den Aufenthalt im V.-Hotel sowie die damit verbundenen Fahrtkosten sind aus der Sicht der Abgabenbehörde nicht anzuerkennen.

Die Abgabenbehörde vertritt hinsichtlich der als außergewöhnlichen Belastung gemachten Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel, Kosmetika, Impfungen und herkömmliche Medikamente (z.B. Medikamente gegen Erkältungen) 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. Die geltend gemachten Aufwendungen sind daher aus der Sicht der Abgabenbehörde nicht anzuerkennen.“

In Rahmen einer ergänzenden Äußerung führte das Finanzamt zur Neuberechnung der Fahrtkosten (Kilometergeld) für das Jahr 2021 Folgendes aus:

„Im Vorlageantrag wurde eine andere Kilometeraufstellung vorgelegt. Jedoch sind dazu keine Unterlagen bzw. Grundaufzeichnungen aktenkundig, aus denen die Richtigkeit der berichtigten Aufstellung nachvollzogen werden kann.

Gegenüber der Beschwerde wurden gewisse Fahrten nun 4x anstatt wie bisher 2x vorgenommen; die Kilometer wurden erhöht (zB. P. – S. normal einfache Strecke 4km – im Vorlageantrag beträgt diese Strecke 12km? – lt. Routenplaner ca. 5 km); die Fahrten nach Wien wurden im Vorlageantrag auf 4 Fahrten abgeändert?!

Mangels Vorlage von geeigneten Unterlagen (wurden seitens der Behörde aber auch nicht abverlangt) kann die Richtigkeit dieses Anbringens nicht beurteilt werden. Aufgrund obiger Ausführungen wird ersucht, die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.“

Mit **E-Mail vom 13.3.2025** wies das Bundesfinanzgericht die Bf. auf diesen von der belangten Behörde remonstrierten Umstand wie folgt hin:

„Bedauerlicherweise muss in diesem Zusammenhang festgestellt werden, dass Ihre Angaben der ersten Aufstellung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2021 mehr als undeutlich sind und gegen die materielle Richtigkeit Bedenken bestehen, zumal sich ihre Angaben mit diversen Routenplanern teilweise nicht in Übereinstimmung bringen lassen. Beispielsweise bestehen Unklarheiten bei der Berechnung der Strecke P.-S. (12 km oder doch nur 5 km), die auf Ungenauigkeiten oder unrichtige Angaben schließen lassen. Abgesehen davon weist auch die erste Aufstellung Fehlberechnungen auf, deren Ergebnis ebenfalls nicht unbedingt als richtig anerkannt werden kann.

Daher erheben sich große Zweifel, ob überhaupt ein der Rechtsprechung des VwGH entsprechendes Fahrtenbuch laufend geführt wurde und die Aufstellung eine bloß versuchte Rekonstruktion der für Kundenbesuche aufgewendeten Kilometerleistungen. Im Falle von Unstimmigkeiten müsste allenfalls ein Schätzungsabschlag von ca. 20% vorgenommen werden.

Sie werden daher ersucht mitzuteilen, ob Sie ihre Angaben im Vorlageantrag weiterhin aufrechterhalten werden oder ob es bei der Kilometerermittlung im Rahmen der Beschwerdeentscheidung im Ausmaß von 1.146,44 km bzw. 481,50 € bleiben soll. Im Fall der Aufrechterhaltung Ihrer Angaben werden Sie gegebenenfalls ersucht, die Richtigkeit Ihrer Angaben in der Aufstellung einer nochmaligen Überprüfung zu unterziehen und entsprechende Grundaufzeichnungen abschriftlich vorzulegen.“

Mit E-Mail vom 24.3.2025 führte die Bf. Folgendes aus:

„In Beantwortung ihres eMails vom 13. März 2025 teile ich ihnen mit, dass ich betreffend des Kilometergeldes die Angaben vom Vorlageantrag zurückziehe und die € 481,50 gemäß Beschwerdeentscheidung akzeptiere.

Bei jetziger Durchsicht fiel mir auf, dass mir im Excel zahlreiche Eingabefehler unterlaufen sind. Ich lasse mir dabei in Zukunft von meiner Freundin, die Bilanzbuchhalterin ist, helfen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Gewinnermittlung (Kilometergelder):

Die im Vorlageantrag geltend gemachten Aufwendungen für höheren Fahrtkosten wurden im weiteren Ablauf des hg. Verfahrens nicht mehr aufrechterhalten, sodass sich gegenüber der Beschwerdevereinscheidung keine Änderungen ergeben.

1.2. Die außergewöhnlichen Belastungen (ohne und mit Selbstbehalt) werden in Anlehnung an die Beschwerdevereinscheidung wie folgt festgestellt:

	ohne Selbstbehalt (476)		mit Selbstbehalt (730)
BVA	152,41	Hörgerät	200,40
Apotheke	473,95	Arzt	47,25
BSt.	41,00	Bad Sch.	660,59
Fahrtkosten	277,20		-
Fahrtkosten Bad Sch. *)	235,20		-100,80
	1.179,76		807,44

*) $5 \times 112 \text{ km} = 560 \text{ km} \times 0,42 \text{ €} = 235,20 \text{ €}$

1.3. Freibetrag für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benutzen, 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 davon ausgegangen, dass sich die Gehbehinderung der Bf. aufgrund des jetzigen Zustandes nicht einzutragen wäre.

2. Beweiswürdigung

Die Aufwendungen für den Aufenthalt in Bad Sch. in Höhe von 660,59 € wurden von der belangten Behörde dem Grunde nach anerkannt. Aus der im Vorlageantrag beigeschlossenen ärztlichen Bestätigung vom 22.3.2021 wurden jeweils fünf Anwendungen (Heilmassage, Moorschwefelbad und Reizstrom) medizinisch verordnet. Die Notwendigkeit eines stationären Aufenthaltes geht daraus jedoch nicht hervor.

Was die unterschiedliche Behandlung der eingeschränkten Mobilität (Gehfähigkeit der Bf.) angeht, wird auf die folgende rechtliche Beurteilung verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

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).

Kurkosten Bad S.

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 nachweislichpflichtig (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.

§ 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 dann 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 Straßenverkehrsordnung 1960**, 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.

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.

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, ist für den Nachweis der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht ausreichend (vgl. *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 geeignet ist. 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.

Gemäß § 3 Abs. 1 zweiter Satz der Verordnung normiert ausdrücklich, dass die Körperbehinderung durch eine **Bescheinigung gem. § 29b 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 in BGBl. verlautbart und ist damit auch für das Bundesfinanzgericht bindend.

Im Übrigen wird auf die vorhin erwähnte Rechtsansicht von *Wanke in:*

Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 35 Rz 57, verwiesen, wonach im umgekehrten Fall der Eintrag im Behindertenpass „gehbehindert“ zu sein für den Abgabepflichtigen nicht als ausreichender Nachweis der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel angesehen wurde.

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.

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