

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Richter*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. Juni 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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 ***Bf1*** (im Folgenden kurz die Bf) beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 vom 22. Februar 2024 außergewöhnliche Belastungen in Zusammenhang mit einer Behinderung, somit ohne Selbstbehalt. Konkret machte sie einen Freibeitrag für Diätverpflegung, den pauschalen Freibetrag für ein KFZ aufgrund von Mobilitätseinschränkungen und unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel geltend.

Mittels Ergänzungsersuchen vom 8. Mai 2024 forderte die Abgabenbehörde die Bf auf eine Kostenaufstellung und Nachweise hinsichtlich der beantragten außergewöhnlichen Kosten vorzulegen. Zudem wurde um Nachweise für die Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln und für die Zulassung eines Fahrzeuges ersucht.

Am 21. Mai 2024 übermittelte die Bf eine Aufstellung, wonach sich ihre als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten aus folgenden Punkten zusammensetzen:

Heilmassagen	Euro	1.250,00
Behandlungsbeiträge (Selbstbehalt)	Euro	173,49
Apotheke	Euro	2.002,02
Gesamt	Euro	3.425,51

Als Nachweise wurden folgende Dokumente vorgelegt: Ein Schreiben der Versicherungsanstalt, in welchem Rezeptgebühren und Behandlungsbeiträge bestätigt wurden, eine Rezeptgebührenbestätigung einer Apotheke, ein Antrag auf Kostenersatz iZm Augenheilkunde und Rechnungen einer Heilmasseurin.

Mit Bescheid vom 4. Juni 2024 wurde die Einkommensteuer der Bf mit einer Gutschrift von Euro 1.297,00 festgesetzt. Die Freibeträge für Diätverpflegung und für ein KFZ aufgrund von Mobilitätseinschränkungen wurden anerkannt, ebenso Kosten in Zusammenhang mit der Behinderung in Höhe von Euro 820,35. Folgende Kosten wurden vom Finanzamt nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt: Heilmassagen durch nichtärztliches Personal seien nur bei ärztlicher Verschreibung oder bei Kostenersatz durch die Krankenkasse abzugsfähig. Bezüglich der Behandlungsbeiträge sei nicht erkennbar mit welchen Ausgaben diese in Verbindung stehen. Der Erwerb apothekenpflichtiger Präparate, die ohne konkrete ärztliche Verordnung erworben werden, sei nicht zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung.

In der am 11. Juni 2024 eingereichten Beschwerde beantragte die Bf den Freibetrag für das auf sie zugelassene KFZ zu berücksichtigen. Der Selbstbehalt in Höhe von Euro 173,49 sei nachgewiesen worden. Die Heilmassagen seien auf Grund der Behinderung erforderlich und sei nur deshalb von der Krankenkasse kein Ersatz geleistet worden, da die Leistungen von einer Heilmasseurin ohne Kassenvertrag erbracht worden seien. Neue Unterlagen wurden nicht vorgelegt.

Mittels Beschwerdevorentscheidung vom 23. Juli 2024 änderte die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid ab und erkannte nunmehr auch die Behandlungsbeiträge als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt an. Der noch im Erstbescheid gewährte Freibetrag für ein KFZ aufgrund Mobilitätseinschränkung wurde nunmehr jedoch nicht mehr berücksichtigt. Ein Nachweis für das Vorliegen einer dementsprechenden Körperbehinderung sei nicht erbracht worden, zudem fehle es an der Zulassung eines KFZ.

In dem fristgerecht eingereichten, als „Beschwerde“ bezeichneten Vorlageantrag vom 5. August 2024 führte die Bf aus, dass ein KFZ auf sie zugelassen sei. Die Gehbehinderung sei im Behindertenpass eingetragen. Als Beilage übermittelte die Bf eine Kopie ihres

Behindertenausweises und ein Gutachten des Bundessozialamtes. Hinsichtlich der Massagekosten wurde mit dem Vorlageantrag eine undatierte Verordnung einer Ärztin übermittelt.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde am 11. Dezember 2024 dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

Auf Nachfrage bestätigte das Sozialministeriumservice dem Gericht am 28. Februar 2025, dass die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel“ nicht im Behindertenpass der Bf eingetragen ist. Das Beiblatt zur Einschätzung des Grades der Behinderung und das Datenstammbblatt des Behindertenpasses wurden übermittelt.

Mit Vorhalt vom 4. April 2025 wurde die Bf durch das Gericht über ihre Nachweispflichten iZm beantragten außergewöhnlichen Belastungen belehrt und nochmals detailliert aufgefordert Unterlagen hierfür vorzulegen und insbesondere deren Zusammenhang mit der Behinderung nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 30. April 2025 gab die Bf bekannt, dass sie hinsichtlich ihrer Behinderung bereits mehrmals den Behindertenpass und den Bescheid des Bundessozialamtes vorgelegt habe. Die Medikamente brauche sie nur wegen ihrer Behinderung, jedoch werden diese nicht alle von der Krankenkasse gezahlt. Als Beilagen übermittelte sie eine Zuweisung vom 7. November 2024 und einen Befundbericht vom 11. März 2025 eines Krankenhauses, aus welchen alle verordneten Medikamente zu entnehmen seien. Des Weiteren legte die Bf ohne weitere Erläuterungen eine weitere Verordnung für Heilmassagen mit unleserlichem Datum vor, in welcher zudem die Anzahl der Therapieeinheiten geschwärzt wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ***Bf1*** ist am ***Bf1-Geb*** geboren und in ***Bf1-Adr***, wohnhaft. Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2023 erzielte sie ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von Euro 29.386,70, welche sie von der Versicherungsanstalt Öffentlicher Bediensteter bezog (Pensionseinkünfte).

Bereits seit einem längeren Zeitraum, zumindest seit dem Jahr 1997, besteht bei der Bf eine festgestellte Behinderung, welche durch das Bundessozialamt im Jahr 2006 bis dato letztmalig neu festgesetzt wurde. Seit dem Jahr 2006 besteht bei der Bf ein Behinderungsgrund von 70%, wobei hierbei nachstehende Gesundheitsschädigungen berücksichtigt wurden:

Cervical- und Lumbalsyndrom

GdB 40 v.H.

Belastungsschmerzen beider Kniegelenke	GdB	30 v.H.
Spreizfuß beidseits	GdB	30 v.H.
Venöse Insuffizienz, Schwellneigung	GdB	30 v.H.
Gesamtgrad der Behinderung	GdB	70 v.H.

Des Weiteren bestehen bei der Bf die Gesundheitsschädigungen Cholezystolithiasis und Rezidivierende Gastritis. Die Bf benötigt aufgrund dieser Erkrankungen eine Diätverpflegung. Eine Unzumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln besteht nicht, jedoch kann die Bf die Fahrtpreisermäßigung nach dem Bundesbehindertengesetz in Anspruch nehmen.

Auf die Bf wurde mit 20. Oktober 2021 ein PKW der Marke Toyota zugelassen und war die Zulassung auch im Jahr 2023 aufrecht.

Die Bf zahlte im Jahr 2023 einen Betrag von Euro 390,45 für Rezeptgebühren sowie einen Betrag von Euro 173,49 an Behandlungsbeiträgen, wobei in diesen auch der Behandlungsbeitrag von EUR 11,85 für eine Behandlung bei einer Fachärztin für Augenheilkunde enthalten ist.

Für auf Krankenkassenrezepten verschriebene Präparate, deren Krankenkassenpreis unter dem Selbstbehalt liegt, trug die Bf im Jahr 2023 Kosten in Höhe von Euro 418,05. Für Artikel, welche nicht auf Krankenkassenrezepten verschrieben wurden (Privatrezept oder ohne Rezept) zahlte die Bf im Beschwerdejahr in Apotheken einen Betrag von insgesamt Euro 1.193,52.

Für 25 Massagetermine bei der Heilmasseurin ***H1*** in ***Adr-H1*** zahlte die Bf im Jahr 2023 einen Betrag von Euro 1.250,00. Die Behandlungen erfolgten über das gesamte Jahr 2023 verteilt, wobei zirka alle 14 Tage ein Termin stattfand. Von der Heilmasseurin wurde pro Termin jeweils ein Betrag von Euro 50,00 für „1 Therapie“ in Rechnung gestellt.

Im Zuge des Vorlageantrages legte die Bf am 5. August 2024 eine Verordnung der Ärztin für Allgemeinmedizin (Hausärztin), Frau ***Dr1***, ***Adr-Dr1***, vor. Diese wurde ohne Datum ausgestellt. Inhaltlich werden aufgrund der Diagnose „Lumbioschalgie“ 26 Heilmassagen angeordnet, wobei diese durch den Therapeuten mindestens 2 Mal wöchentlich durchzuführen sind. Als ausführliche medizinische Begründung für mehr als 5, höchstens 10 Behandlungen pro Therapieart wird die Sicherung des Heilerfolgs angeführt.

Für die 25 Behandlungstermine bei der Heilmasseurin im Jahr 2023 wurden vom Sozialversicherungsträger keine Kostenersätze geleistet.

Am 7. November 2024 wurden der Bf vom ***KH1*** in ***Adr-H1*** 10 Heilmassagen aufgrund der Diagnose „Senk-Spreizfuß bds, Incip tendinitis achillea“ verordnet. In dieser

Zuweisung des Krankenhauses wurden des Weiteren Gymnastikeinheiten angeordnet und wurde vermerkt, dass Hausbesuche mangels Zumutbarkeit von öffentlichen Verkehrsmitteln nötig sind.

Nach einer ambulanten Vorstellung bei der internen Abteilung des ***KH1*** am 11. März 2025 in ***Ort-KH1*** wurden als Diagnose bei der Bf verschiedene Erkrankungen festgestellt. Als Therapievorschl ag wurden eine Vielzahl von Medikamenten angeführt. Eine Zuordnung der Medikamente zu den festgestellten Erkrankungen erfolgte nicht.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem durch die Abgabenbehörde vorgelegten Akt, dem Vorbringen und den vorgelegten Unterlagen der Bf sowie aus den eingeholten Auskünften des Sozialministeriumservice.

Die Feststellungen zur Behinderung der Bf ergeben sich aus dem vom Sozialministeriumsservice an das Bundesfinanzgericht übermittelten und auch von der Bf vorgelegten Gutachten aus dem Jahr 2006. Aus dem Behindertenpass und dem Stammdatenblatt des Sozialministeriumsservice lässt sich zudem entnehmen, dass die Bf eine Diätverpflegung (Eintragung D2) benötigt und keine Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln, jedoch eine Gehbehinderung vorliegt und daher die Fahrpreism  igung in Anspruch genommen werden kann. Seitens des Sozialministeriumservice wurde überdies schriftlich bestätigt, dass hinsichtlich der „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel“ auch aktuell keine Eintragung im Behindertenpass vorhanden ist.

Bezüglich der Zulassung eines KFZ auf den Namen der Bf wurde der Zulassungsschein vorgelegt. Die KFZ-Anmeldung ist ident in der Grunddatenverwaltung der Abgabenbehörde vermerkt.

Die Höhe der Behandlungsbeiträge, der Rezeptgebühren, der Aufwendungen für auf Krankenkasserezept verschriebenen Präparate, welche unter dem Selbstbehalt liegen und für Präparate, welche auf Privatrezept bzw ohne Rezept verrechnet wurden, ergibt sich aus der vorgelegten Bestätigung der gesetzlichen Krankenversicherung vom 14. Februar 2024 und dem Schreiben der ***Apotheke*** vom 12. Jänner 2024. Der Behandlungsbeitrag von EUR 11,85 für eine Behandlung bei einer Fachärztin für Augenheilkunde lässt sich dem vorgelegten Schreiben der Versicherungsanstalt vom 8. November 2023 entnehmen. Mangels Vorlage von weiteren Unterlagen (trotz Aufforderung des Gerichts mittels Vorhalt) konnten zu diesen Kostenpunkten keine weiteren Feststellungen getroffen werden. Insbesondere konnte nicht festgestellt werden, für welche Behandlungen die Bf Behandlungsbeiträge bezahlt und welche Medikamente die Bf konkret von der Apotheke bezogen hat.

Zum Nachweis der Kosten für die im Jahr 2023 durch eine Heilmasseurin durchgeführten Behandlungen wurden 25 Rechnungen der Heilmasseurin ***H1*** vorgelegt.

Die Feststellungen zur im Zuge des Vorlageantrages übermittelten Verordnung der Allgemeinmedizinerin bzw Hausärztin ***Dr1*** sind ebendiesem Dokument zu entnehmen. Wann diese Verordnung ausgestellt wurde, konnte nicht festgestellt werden, da die Bf diese Information trotz Aufforderung nicht bekanntgegeben hat.

Dass vom Sozialversicherungsträger im Zusammenhang mit den gegenständlichen Massagebehandlungen des Jahres 2023 keine Kosten übernommen wurden, beruht auf dem Vorbringen der Bf.

Die Verordnung von 10 Heilmassagen vom ***KH1*** im Jahr 2024 ist in der vorgelegten Zuweisung vom 7. November 2024 ersichtlich, in welcher auch die Verordnung von Gymnastikeinheiten und die Anordnung von Hausbesuchen angeführt ist.

Hinsichtlich der weiteren von der Bf im Zuge der Vorhaltsbeantwortung am 2. Mai 2025 übermittelten Verordnung der Allgemeinmedizinerin ***Dr1*** lässt sich mangels Lesbarkeit des Datums, Schwärzung der Anzahl von verordneten Heilmassagen und mangels weiterer Ausführungen der Bf keine Feststellung ableiten.

Die Feststellungen zum Befundbericht des ***KH1*** vom 11. März 2025 lassen sich aus ebendiesem Schreiben entnehmen. Die im Jahr 2025 vom Krankenhaus getroffenen Diagnosen und Therapievorschläge (Medikationen) sind in diesem Bericht angeführt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht mit Ausnahme von Formalentscheidungen (iSd § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Dementsprechend besteht vor dem Verwaltungsgericht in Abgabensachen weder ein Neuerungs- noch Verböserungsverbot. Auch eine Beschwerdeeinschränkung ist nicht möglich, sondern es gilt das Vollbeschwerdeprinzip im Rahmen der angefochtenen "Sache" (dies ist im gegenständlichen Fall die Einkommensteuer 2023). Konsequenz dieser umfassenden Prüf- und Abänderungspflicht ist, dass das Verwaltungsgericht auch gar nicht gerügte Fehler zu Gunsten wie zu Lasten des Beschwerdeführers aufzugreifen hat (vgl VwGH 20.2.1996, 93/13/0279).

Da dem Verwaltungsgericht in Abgabensachen volle Reformation zukommt, hat es im Beschwerdeverfahren jede Rechtsfrage nach seinem eigenen Wertungsmaßstab originär zu lösen und die Sache mit voller Tatsachen- und Rechtskognition neu zu beurteilen. Das Verwaltungsgericht ist dabei zur Vornahme einer eigenen Beweiswürdigung und deren Begründung verpflichtet, eine bloße Schlüssigkeitskontrolle der von der Abgabenbehörde vorgenommenen Beweiswürdigung kommt ihm nicht zu (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 279, Anm 9).

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Eine solche Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung ist gemäß § 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen, wie im gegenständlichen Fall von mehr als EUR 14.600,00 (jedoch unter Euro 36.400,00), 10% des Einkommens vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen.

§ 35 Abs 1 EStG 1988, soweit im Beschwerdefall relevant, lautet: Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung (...), und erhält der Steuerpflichtige keine pflegebedingte Geldleistung, so steht ihm jeweils ein Freibetrag gemäß Abs 3 leg cit zu.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind nach § 35 Abs 2 EStG 1988 durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Die Feststellung der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) ist bindend vom Sozialministeriumservice zu treffen und wird durch eine amtliche Bescheinigung nachgewiesen. Der Entscheidung der Abgabenbehörde ist dabei grundsätzlich die jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung zugrunde zu legen (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0262).

Im gegenständlichen Fall liegt dem Gericht ein Gutachten des Sozialministeriumsservice vor, wonach bei der Bf aufgrund mehrerer Erkrankungen ein dauerhafter Behinderungsgrad in Höhe von 70 % vorliegt.

Gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988 idF BGBl I 163/2022 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 65 % bis 74 % jährlich ein Freibetrag von Euro 599,00 gewährt. Dieser

Freibetrag steht der Bf für das Jahr 2023 im gegenständlichen Fall aufgrund der nachgewiesenen Behinderung von 70% zu und wurde dies auch bereits durch die Abgabenbehörde im erlassenen Einkommensteuerbescheid 2023 rechtsrichtig berücksichtigt.

Laut § 35 Abs 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages (§ 35 Abs 3 EStG) auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs 6 EStG). Allerdings können gemeinsam mit dem Pauschbetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, (in weiterer Folge kurz VO über agB) genannten Mehraufwendungen berücksichtigt werden (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 35, Rz 47*).

Gemäß § 34 Abs 6 EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung iSd § 35 Abs 1 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden. In diesem Zusammenhang kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Abs 1 der VO über agB sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen 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. Bei der Bf liegt wie oben ausgeführt ein festgestellter Grad der Behinderung von 70 % vor.

Gemäß § 2 der VO über agB sind ua Mehraufwendungen wegen einer Krankendiätverpflegung aufgrund einer Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit mit einer pauschalen Höhe von Euro 51,00 monatlich zu berücksichtigen.

Laut § 3 der VO über agB ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von Euro 190,00 monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

Gemäß § 4 der VO über agB sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall begehrt die Bf die Berücksichtigung von Hilfsmitteln und Heilbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in einer Gesamthöhe von Euro 3.425,51. Zudem hat die Bf Freibeträge gemäß §§ 2, 3 der VO über agB beantragt.

Anzumerken ist, dass ein Steuerpflichtiger, welcher Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, in diesem Zusammenhang selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120, mwN). Der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, hat daher selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (ua VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191).

Begehrt eine Partei, wie im vorliegenden Fall, die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes aufgrund behinderungsbedingter Mehraufwendungen, muss darüber hinaus der ursächliche und unmittelbare Zusammenhang der Behandlungskosten mit der Behinderung, sohin die Zwangsläufigkeit der Behandlungskosten im Hinblick auf die Behinderung, zweifelsfrei nachgewiesen werden (vgl. zB VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; VwGH 28.5.1997, 96/13/0110; VwGH 26.9.2000, 99/13/0190). Aus dem klaren Wortlaut des § 4 der VO über agB ("...Aufwendungen für Heilmittel ...sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen") geht zudem eindeutig hervor, dass diese anhand von Unterlagen (Belegen) nachgewiesen werden müssen. Eine Glaubhaftmachung reicht in diesem Fall nicht aus.

Zu den einzelnen von der Bf als außergewöhnlichen Belastungen beantragten Kosten ist folgendes auszuführen:

Freibeträge aufgrund der Benützung eines behindertengerechten KFZ und Diätverpflegung

Hinsichtlich des Freibetrages gemäß § 3 der VO über agB (Benützung eines behindertengerechten KFZ) ist auszuführen, dass die Körperbehinderung in diesem Zusammenhang durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen ist.

Damit wurde eine bindende Beweisregel geschaffen (vgl. ua VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197). Die Nachweisführung ist demnach durch § 3 Abs 1 der VO über agB vorgegeben, andere Beweismittel sind nicht zulässig (vgl. auch *Peyerl* in Jakom EStG¹⁴ § 35 Tz 24; BFG 17.4.2018, RV/3100985/2016; BFG 6.6.2018, RV/7102265/2018).

Die Bf hat keine Körperbehinderung nachgewiesen, welche dazu führt, dass ein Massenbeförderungsmittel nicht benutzt werden kann, zumal sie keine der in § 3 der VO über agB genannten Bescheinigungen bzw Bescheide vorgelegt hat. Allen Bescheinigungen bzw Bescheiden ist zudem gemein, dass diese zumindest mittelbar an die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ im Behindertenpass gebunden sind. Der Behindertenpass der Bf enthält jedoch lediglich die Eintragung „der Inhaber des Passes ist gehbehindert“. Eine Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln wurde durch das Sozialministeriumservice nicht festgestellt. Die im Jahr 2024 durch ein Krankenhaus festgestellte Diagnose, dass bei der Bf Hausbesuche nötig sind, da öffentliche Verkehrsmittel nicht zumutbar seien, entspricht nicht der gesetzlichen Beweisregel und wurde zudem erst nach dem gegenständlichen Veranlagungszeitraum erstellt. Der Umstand, dass auf die Bf tatsächlich ein Kraftfahrzeug zugelassen ist, ändert ebenso nichts an dem Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 3 der VO über agB.

Da die Bf weder über eine Bescheinigung gemäß § 29b StVO noch über einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer verfügte, sind die Voraussetzungen des § 3 der VO über agB nicht erfüllt und steht der pauschale Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges nicht zu.

Hinsichtlich des Freibetrags gemäß § 2 der VO über agB aufgrund von Mehraufwendungen wegen einer Krankendiätverpflegung ist auszuführen, dass in der Eintragung im Behindertenausweis sowie in dem Stammdatenblatt des Sozialministeriumsservice eine aufgrund einer bestehenden Behinderung benötigte Diätverpflegung („Galle“) bestätigt wird. Dieser Freibetrag steht der Bf somit zu. Von der Abgabenbehörde wurden bereits im Erstbescheid Aufwände für eine Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten aufgrund der bestehenden Behinderung in Höhe von Euro 51,00 pro Kalendermonat (Euro 612,00 jährlich) als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt rechtsrichtig berücksichtigt.

Behandlungsbeiträge und Rezeptgebühren, Medikamente mit Rezepten

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (vgl VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057, mwN). Dies gilt ebenso für die Frage, ob eine in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehende Krankheit vorliegt. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird (vgl etwa VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062 mwN).

Im gegenständlichen Fall wurde von der Bf als Nachweis für bezahlte Behandlungsbeiträge in Höhe von Euro 173,49 und für Rezeptgebühren in Höhe von Euro 390,45 eine Bestätigung des Sozialversicherungsträgers vorgelegt. Mit diesem Schreiben wurden diese Kosten von der Bf nachgewiesen und nach Ansicht des Gerichts auch glaubhaft gemacht, dass ihr diese zwangsläufig erwachsen sind, wurde doch jeweils ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen (VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062 mwN). Die gegenständlichen Kosten für Rezeptgebühren und Behandlungsbeiträge sind somit grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Ebenso können die Kosten für Medikamente in Höhe von Euro 418,05, welche auf Krankenkassenrezepten verschrieben wurden, als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.

Aufwendungen und Kosten gemäß § 4 der VO über agB sind jedoch nur dann ohne Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen, wenn sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmung sind solche Aufwendungen und Kosten nur im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Die Bf hat trotz Aufforderung durch das Gericht keine Nachweise vorgelegt, aus welchen der Zusammenhang der Behandlungsbeiträge, Rezeptgebühren und der verschriebenen Medikamente mit ihrer Behinderung nachvollzogen werden kann. Es wurde weder die den Behandlungsbeiträgen zu Grunde liegenden Behandlungen, mit Ausnahme einer Behandlung, bezeichnet noch Rechnungen oder andere Dokumente vorgelegt, aus welchen ersichtlich ist für welche Medikamente die Rezeptgebühren bezahlt wurden. Die einzige nachgewiesene Behandlung betrifft jene einer Augenärztin, wobei laut dem Gutachten des Bundessozialamtes keine Sehbehinderung vorliegt. Die Behauptung der Bf, wonach sie die Medikamente, welche sie einzunehmen habe, ausschließlich wegen ihrer Behinderung benötige, ist nicht ausreichend um den Zusammenhang mit dieser glaubhaft zu belegen. Auch aus dem vorgelegten Befund eines Krankenhauses aus dem Jahr 2025 lässt sich nicht ableiten, ob die Behandlungen und Medikamente im Jahr 2023 im Zusammenhang mit der Behinderung standen. Ein Zusammenhang zwischen den bezahlten Behandlungsbeiträgen, Rezeptgebühren und der verschriebenen Medikamente mit der vorliegenden Behinderung wurde somit von der Bf weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Zusammengefasst werden die Kosten für Behandlungsbeiträge in Höhe von Euro 173,49, Rezeptgebühren in Höhe von Euro 390,45 und Medikamente in Höhe von Euro 418,05, welche auf Krankenkassenrezepten verschrieben wurden, als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Ein ursächlicher und unmittelbarer Zusammenhang der Kosten mit der Behinderung wurde jedoch nicht nachgewiesen (vgl VwGH 28.5.1997, 96/13/0110; VwGH 26.9.2000, 99/13/0190). Die gegenständlichen Kosten sind somit nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes (mit Selbstbehalt) anzuerkennen.

Medikamente ohne Rezept/Privatrezept

Die Bf hat im Jahre 2023 Artikel mit einem Gesamtwert von Euro 1.193,52 von einer Apotheke bezogen, welche nicht auf Krankenkassenrezepten verschrieben waren (somit ohne Rezept oder aufgrund eines Privatrezeptes). Diese Kosten wurden von der Bf mittels einer Bestätigung der Apotheke nachgewiesen. Trotz Aufforderung durch das Gericht erteilte die Bf keine weiteren Auskünfte zu den erworbenen Produkten. Die Bf legte keine Rechnungen, Rezepte oder andere Unterlagen vor, aus welchen erschlossen werden kann, um welche pharmazeutischen Artikel es sich handelt und zu welchem Zweck diese gekauft wurden.

Nicht alle Kosten, die bei Behandlung einer Krankheit entstehen, sind einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich. Nach der Judikatur werden nur Kosten anerkannt, die mit einer Heilbehandlung typischerweise verbunden sind. Nicht absetzbar sind Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109). Nicht erfasst sind zB Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Dass erworbene pharmazeutische Produkte mit einer Heilbehandlung in Zusammenhang stehen ist durch die Bf nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen.

Lediglich die Behauptung, dass Medikamente aufgrund von Privatrezepten gekauft wurden und mit der eigenen Behinderung in Zusammenhang stehen, ist ohne Vorlage von weiteren Unterlagen für einen Nachweis bzw eine Glaubhaftmachung eines Zusammenhangs mit einer Heilbehandlung nicht ausreichend. Es wurden trotz Aufforderung keine Dokumente vorgelegt, aus welchen ersichtlich ist, um welche Produkte es sich handelt. Insbesondere wurden von der Bf auch die behaupteten Privatrezepte nicht vorgelegt. Ebenso ist der Befundbericht eines Krankenhauses aus dem Jahr 2025 nicht als Nachweis dafür geeignet, welche Präparate von der Bf im Jahr 2023 in einer Apotheke ohne Rezept oder mit Privatrezept erworben wurden. Dass die im Jahr 2023 bezogenen Produkte in Zusammenhang mit bestimmten Erkrankungen gestanden und zur Heilung oder Linderung dieser Erkrankungen notwendig gewesen wären und für deren Einnahme bzw Verwendung triftige medizinische Gründe bestanden hätten, ist mangels Vorbringen der Bf und mangels Vorlage von Unterlagen nicht nachvollziehbar.

Der Nachweis bzw die Glaubhaftmachung, dass der Erwerb von Produkten in einer Apotheke ohne Rezept bzw mit Privatrezept im Jahr 2023 zur Heilung oder Linderung einer Krankheit notwendig war, wurde von der Bf somit nicht erbracht (vgl VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136). Die in der Apotheke rezeptfrei erworbenen Präparate sind daher mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Heilmassagen

Die Bf beantragte die Berücksichtigung von Massagekosten als außergewöhnliche Belastungen. Die Kosten wurden anhand von Belegen nachgewiesen. Erst im Zuge des Vorlageantrags am

5. August 2024 wurde eine undatierte, ärztliche Verordnung einer Allgemeinmedizinerin für 26 Heilmassagen vorgelegt.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254). Die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme wird zB durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen (vgl VwGH 30.3.2022, Ro 2020/13/0008; 12.9.2018, Ra 2017/13/0039; 28.10.2004, 2001/15/0164).

Eine Abgrenzung derartiger zwangsläufig angefallener Kosten hat insbesondere zu allgemeinen Kosten der Lebensführung zu erfolgen, also bei Aufwendungen, die üblicherweise auch Gesunde zur Steigerung ihres Wohlbefindens tätigen. Vor dem Hintergrund, dass bei dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen ist, stellen Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, keine außergewöhnliche Belastung dar. In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stehen, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen. Bei solchen Kosten ist nach höchstgerichtlicher Judikatur grundsätzlich eine ärztliche Verordnung im Vorfeld zur Anerkennung als außergewöhnliche Belastung notwendig (vgl VwGH 22. 12. 2004, 2001/15/0116 ; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Ob eine Maßnahme aus medizinischer Sicht notwendig ist, ergibt sich aus einer entsprechenden ärztlichen Anordnung oder vergleichbaren Anhaltspunkten (ua VwGH 07.09.2022, Ra 2021/13/0157).

Dem Erfordernis einer vor Therapiebeginn ausgestellten ärztlichen Verordnung zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit liegt der Gedanke zu Grunde, wonach einer nachträglich erstellten Verordnung nicht jener Wahrheitsgehalt bzw jene Glaubwürdigkeit zukommt, als wenn die Verordnung bereits im Vorhinein erfolgt wäre.

Den oben zitierten VwGH-Entscheidungen lässt sich jedenfalls entnehmen, dass Heilbehandlungen (iSd §§ 34 und 35 EStG 1988) bereits vorfeldweise von Ärzten verordnet werden müssen, um aus steuerlicher Sicht eine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1988 zu indizieren.

Im gegenständlichen Falle wurde die von der Bf vorgelegte Verordnung der Hausärztin ohne Datum ausgestellt. Trotz Aufforderung weigerte sich die Bf ein Ausstellungsdatum bekanntzugeben. Es kann somit nicht festgestellt werden, wann die Verordnung erstellt wurde.

Weitere Informationen hinsichtlich der Massageleistungen wurden nicht bekanntgegeben und keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Zudem ist festzustellen, dass in der Verordnung ausdrücklich festgehalten wird, dass diese für höchstens 10 Behandlungen pro Therapieeinheit ausgestellt werden kann, trotzdem wurden darin 26 Heilmassagen angeführt. Auch wenn darin die medizinische Notwendigkeit bescheinigt wurde, ist diese zu allgemein gehalten, um daraus die medizinische Notwendigkeit für eine gezielte Therapiemaßnahme abzuleiten. In der undatierten Verordnung wird zudem der Therapeutin (der Heilmasseurin) explizit angeordnet, dass die Massagen mindestens 2 Mal wöchentlich durchzuführen sind. Tatsächlich wurden die Behandlungen laut den vorgelegten Rechnungen jedoch über das gesamte Jahr 2023 verteilt zirka 14-tägig durchgeführt. Die von der Masseurin verrechneten Leistungen entsprechen somit auch nicht der verordneten Therapieanordnung. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Heilmasseure gemäß § 29 Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz (MMHmG) Behandlungen zu Heilzwecken nur nach ärztlicher Anordnung eigenständig durchführen dürfen, wobei dem behandelnden Arzt nach § 29 Abs 3 MMHmG die alleinige Anordnungsverantwortung zukommt. Es ist nicht davon auszugehen, dass Behandlungen zu Heilzwecken vorliegen, wenn mehrmals wöchentlich durch den Arzt angeordnete Behandlungen tatsächlich alle 14 Tage über das gesamte Jahr verteilt stattfinden, somit zur Verordnung des Arztes massive Abweichungen bestehen. Schließlich wurde auch auf den Rechnungen der Heilmasseurin keine nachvollziehbare Leistungsbeschreibung angeführt, sondern jede Rechnung für „1 Therapie“ ausgestellt. Somit kann auch aus den vorgelegten Rechnungen kein Anhaltspunkt für eine etwaige Zwangsläufigkeit der Kosten abgeleitet werden.

Zur vorgelegten Zuweisung des Krankenhauses aus dem Jahr 2024 ist auszuführen, dass die darin enthaltene Anordnung zu 10 Heilmassagen aufgrund einer anderen Diagnose getroffen wurde und zudem kein zeitlicher Zusammenhang zu den Behandlungen im Jahr 2023 hergestellt werden kann.

Ebenso wenig lässt sich zwischen der weiteren vorgelegten Verordnung mit unleserlichem Datum, in welcher zudem die Anzahl der verordneten Therapieeinheiten geschwärzt wurde, und den Behandlungen des Jahres 2023 ein Konnex herstellen.

Überdies ist es im beschwerdegegenständlichen Fall auch zu keiner Kostenerstattung durch den gesetzlichen Sozialversicherungsträger hinsichtlich der Leistungen der Heilmasseurin gekommen. Auch dies ist als weiteres Indiz dafür zu werten, dass die medizinische Notwendigkeit der in Streit stehenden Behandlungen nicht belegt ist.

Zusammengefasst ist der Bf eine Nachweisführung bzw Glaubhaftmachung der medizinischen Notwendigkeit und somit der Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 EStG 1988 hinsichtlich der strittigen Aufwendungen (Massagen) nicht gelungen und sind diese daher nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Fazit

Zusammenfassend sind nachgewiesene Kosten in Höhe von Euro 981,99 als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen (Behandlungsbeiträge Euro 173,49; Rezeptgebühren Euro 390,45; Medikamente auf Krankenkassenrezept Euro 418,05), wobei diese mangels Nachweis des Zusammenhangs mit der Behinderung mit Selbstbehalt zu berücksichtigen sind. Die beantragten Kosten für in der Apotheke erworbene Artikel ohne Rezept bzw. Privatrezept sind mangels Vorlage von dementsprechenden Nachweisen für deren Zwangsläufigkeit nicht anzuerkennen. Ebenso wurde von der Bf die Zwangsläufigkeit der beantragten Massagekosten nicht nachgewiesen. Der Freibetrag gemäß § 3 der VO über agB (Benützung eines behindertengerechtes KFZ) steht der Bf aufgrund der fehlenden Voraussetzungen nicht zu. Der Freibetrag für eine Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten aufgrund der bestehenden Behinderung (Erkrankung Galle) in Höhe von Euro 51,00 pro Kalendermonat (Euro 612,00 jährlich) ist als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Notwendigkeit eines Nachweises tatsächlicher Kosten und deren Zwangsläufigkeit als außergewöhnlicher Belastung aus dem Titel der Behinderung ergibt sich schon aus den gesetzlichen Grundlagen und der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur. Die Frage, ob im gegenständlichen Fall entsprechende Nachweise bezüglich der Zwangsläufigkeit und des Zusammenhangs mit der Behinderung hinsichtlich der als außergewöhnlichen Belastungen beantragten Kosten erbracht wurde, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Juni 2025