

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. September 2024 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 3. September 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem 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. Sachverhalt und Verfahrensgang:

1. Der Bf (Beschwerdeführer) hat anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 Krankheitskosten mit Selbstbehalt von € 619,78 und Kosten der eigenen Behinderung in Höhe von € 4.203,94 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.
2. Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 vom 03.09.2024 wurde ein Selbstbehalt von € 3.277,84 ermittelt. Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes wurden im Betrag von € 3.593,05 berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, da kein Sachverständigengutachten vorgelegt worden sei, könne kein Zusammenhang mit einer Behinderung hergestellt werden. Ausgaben für Nahrungsergänzungsmittel und eine Mundspülung würden keine außergewöhnliche Belastung bewirken.
3. Diesem Bescheid vorausgegangen ist ein Ermittlungsverfahren des Finanzamtes, in dem der Bf den Bescheid des Bundessozialamtes vom ***20*** (Feststellung der Zugehörigkeit zum

Kreis der begünstigten Behinderten) vorgelegt hat. Der Grad der Behinderung des Bf wurde mit 50 % festgestellt.

Im Beiblatt zum Bescheid wurden die Gesundheitsschädigungen, die für die Gesamteinschätzung der Behinderung ausschlaggebend waren, wie folgt dargestellt (vgl. Bescheid vom ***20***):

Lfd. Nr.	Art der Gesundheitsschädigung	Position in den Richtsätzen	Grad der Behinderung
1	***1***	190	30 vH
2	***2*** (***3***; ***4***, ***5***, ***6***)	285	20 vH
3	***7***	643	30 vH
4	***8*** (***9*** (***10***) ohne ***11***)	585	20 vH

Darüber hinaus wurde ausgeführt:

„Der im Zusammenwirken der oben angeführten Gesundheitsschädigungen verursachte Gesamtbetrag der Behinderung beträgt 50 vH (fünfzig von Hundert), weil der GdB des führenden Leidens 1 durch den GdB der weiteren Leiden 2 und 4 um jeweils eine Stufe wegen wechselseitiger Leidensbeeinflussung erhöht wird. Leiden 3 erhöht den Gesamtgrad der Behinderung wegen fehlender Leidensbeeinflussung nicht weiter“

Gesundheitsschädigungen mit einem Ausmaß von weniger als 20 vH sind, sofern eine solche Gesundheitsschädigung im Zusammenwirken mit einer anderen Gesundheitsschädigung keine wesentliche Funktionsbeeinträchtigung verursacht, gemäß § 3 i.V.m. § 27 Abs. 1 BEinstG für die Einschätzung des Grades der Behinderung außer Betracht zu lassen:

Lfd. Nr.	Art der Gesundheitsschädigung	Position in den Richtsätzen	Grad der Behinderung
1	***14***	380	10 vH
2	Die erhöhten ***15*** sind mit Medikamenten gut behandelbar. Daher kein GdB		

Ebenso wurden vom Bf eine Aufstellung der Leistungen der ***23*** (***13***), eine Aufstellung der Kosten aufgrund der Behinderung (***13***-Selbstbehalt 2023: € 3.063,99, Sanatorium € 1.139,95) übermittelt. Bei den Kosten für das Sanatorium ***16*** handelt es sich um Aufwendungen für Einbettzimmerzuschläge von € 379,98 (Aufenthalt vom 26.08.2023-29.08.2023), € 189,99 (Aufenthalt vom 16.11.2023-17.11.2023) und € 569,98 (Aufenthalt vom 26.12.2023-31.12.2023). Aus der Aufstellung der Leistungen der ***23*** (***13***) wurden vom Bf jene Aufwendungen ausgeschieden, die nicht mit seiner Behinderung im Zusammenhang stehen.

An Krankheitskosten mit Selbstbehalt wurden nachstehende Ausgaben geltend gemacht: Zahnarzt: € 519,10, € 6,53 und € 3,43, Medikamente € 31,90, € 25,57, € 11,90 und € 21,25 (insgesamt € 619,78).

Beim Betrag von € 31,90 handelt es sich um ein Nahrungsergänzungsmittel (Vitamin B12 Präparat), beim Betrag von € 25,57 um Kosten für Produkte, die in ***24*** erworben wurden (vgl. Aufstellung Krankheitskosten 2023, Aufstellung Kosten 2023 aufgrund der Behinderung, Bestätigung ***13***, Vorhaltsbeantwortung vom 14.11.2024 und 11.06.2025).

4. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 vom 03.09.2024 wurde am 24.09.2024 fristgerecht Beschwerde erhoben, die sich gegen die Nichtanerkennung der Kosten von € 4.203,94 aufgrund der Behinderung des Bf richtet. Begründend wurde ausgeführt, auf dem Auszug der ***13*** seien alle Rechnungen mit den dazugehörigen Kostenersätzen aufgelistet. Es stehe wohl außer Zweifel, dass kein Versicherungsträger Kostenersätze leisten würde, die nicht auf ärztlichen Verordnungen bzw. Behandlungsplänen beruhen würden. Die Unterbringung in einem Einbettzimmer im Sanatorium sei aufgrund der Multimorbidität des Bf unbedingt erforderlich gewesen.

5. Mit Vorhalt vom 29.10.2024 wurde dem Bf mitgeteilt, dass eine (mindestens) 25 %-ige Erwerbsminderung nur im Falle des ***1*** und der ***26*** vorliege, weshalb der Bf ersucht werde, mitzuteilen, welche Heilbehelfe und Arzneimittel behindertenbedingt angefallen seien (vgl. Vorhalt vom 29.10.2024).

In Beantwortung des Vorhaltes teilte der Bf mit, diese Rechtsansicht nicht zu teilen. Auch sei diese mit den Informationen des BMF nicht in Einklang zu bringen. Wie dem Beiblatt zum Bescheid des Bundessozialamtes zu entnehmen sei, leide er an verschiedenen Leiden, welche in Summe eine Multimorbidität ergeben würden. Daraus resultiere, dass der Großteil der Arzt-, Medikamenten- und Therapiekosten auf die Behinderung zurückzuführen sei. Die reinen Krankheitskosten habe der Bf immer herausgerechnet. Der Bf benötige teure Medikamente für sein ***2***, aber auch sehr teure Medikamente und ständige Therapien für sein ***1*** (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 14.11.2024).

6. In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 13.12.2024 wurde unter Bezugnahme auf den Bescheid bzw. das Sachverständigengutachten ausgeführt, bei Mehrfachbehinderung sei eine Berücksichtigung der Aufwendungen ohne Abzug des Selbstbehaltes nur dann möglich, wenn der Anteil des jeweiligen Leidens 25 % betrage. Der Anteil des ***25*** und der ***14*** an der Behinderung betrage jeweils weniger als 25 %. Die in diesem Zusammenhang anfallenden Krankheitskosten könnten daher nur unter Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden. Der Bf habe nicht nachgewiesen, dass die beantragten Arztkosten und Heilmittel mit seiner Behinderung (***1*** und ***26***, Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes) in Zusammenhang stünden.

Ebenso wenig könnten die Aufwendungen für den Einzelzimmerzuschlag in Höhe von € 1.139,95 Berücksichtigung finden, da der Bf nicht nachgewiesen habe, dass eine derartige Unterbringung aus pflegerischen bzw. medizinischen Gründen unabdingbar erforderlich gewesen sei.

7. Im rechtzeitig gestellten Vorlageantrag vom 07.01.2025 wurde ergänzend noch vorgebracht, der Bf habe mehrfach angeboten seine Behinderungen und deren Behandlungen jederzeit einem vom Finanzamt genannten und bezahlten Arzt offenzulegen. Die Notwendigkeit eines Einzelzimmers könne auch von einem Arzt festgestellt werden, der die Ergebnisse der Untersuchungen im Schlaflabor (massive Schlafstörungen) entsprechend werten könnte.

8. Im Vorlagebericht der Abgabenbehörde vom 08.04.2025 wurde wiederum ausgeführt, dass bei Mehrfachbehinderungen eine Berücksichtigung der Aufwendungen ohne Abzug des Selbstbehaltes nur dann möglich sei, wenn der Anteil des jeweiligen Leidens zumindest 25 % betrage. Dies entspreche der ständigen Rechtsprechung. Es werde beantragt, Krankheitskosten in Höhe von € 3.626,30 mit Selbstbehalt zu berücksichtigen (€ 3.063,99 + € 619,78 - € 31,90 - € 25,27).

II. Rechtslage und Erwägungen:

1. Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988). Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2). Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3). Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, 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.

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können ua folgende Aufwendungen abgezogen werden:

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen (§ 34 Abs. 6 Teilstrich 5).

2. Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).

Nach § 4 der - auf Grund der §§ 34 und 35 EStG ergangenen - Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Eine Behinderung liegt nach § 1 Abs. 2 der Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

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

3. Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien sowie von Medikamenten, sofern sie mit der Behinderung im Zusammenhang stehen. Krankheitsbedingte Mehraufwendungen, die nicht unmittelbar der Behandlung bzw. Linderung der betreffenden - im ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehenden - Krankheit dienen, können als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen angesehen werden, sofern über die Zwangsläufigkeit dieser Mehraufwendungen ein ärztliches Zeugnis oder Gutachten vorliegt (vgl. VwGH 20.09.2023, Ro 2021/13/0025).

4. Die Abgabenbehörde begründet ihren Standpunkt, wonach eine 25 %ige Minderung der Erwerbsfähigkeit pro Leiden/Krankheit vorliegen müsse, mit einer ständigen Rechtsprechung. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, sondern um eine einzelfallbezogene Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (BFG 15.12.2022, RV/5100641/2022), die in sachverhaltsmäßiger Hinsicht mit dem Beschwerdefall nicht vergleichbar ist. Das anderslautende Erkenntnis des BFG vom 24.06.2022, RV/7100918/2022, wurde hingegen nicht zitiert.

Auch lässt das Finanzamt gänzlich unberücksichtigt, dass im gegenständlichen Fall das Bundessozialamt im Bescheid vom ***20*** ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass die

Leiden 2 (**2**) und 4 (**8**) das führende Leiden 1 (**1**) um jeweils eine Stufe wegen wechselseitiger Leidensbeeinflussung erhöhen. Das führende Leiden (**1**) kann daher nicht isoliert (losgelöst vom **12**) betrachtet werden. Zutreffend ist, dass für die **14** (10 vH) eine Wechselwirkung mit anderen Leiden nicht festgestellt wurde. Das Bundessozialamt hat dem Bf aber einen Grad der Behinderung von 50 % bescheinigt. An diese Feststellung ist die Abgabenbehörde gebunden (§ 35 Abs. 2 EStG 1988). Es besteht kein Anlass den festgestellten Gesamtgrad der Behinderung für steuerliche Zwecke (wiederum) in kleinere Einheiten zu zerteilen. Eine derartige Rechtsansicht wird in der Literatur nicht vertreten und wäre diese mit dem Verordnungswortlaut nicht in Einklang zu bringen. Der Beschwerde war daher in Bezug auf die Position „**13**-Selbstbehalt 2023“ im Betrag von € 3.063,99 stattzugeben.

5. Anders verhält es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen für ein Einbettzimmer für Aufenthalte im Sanatorium **16**. Zwar können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen (der Höhe nach) zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. etwa VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; 11.2.2022, Ra 2020/13/0062; 5.10.2021, Ra 2021/15/0059; 27.9.2021; Ra 2020/15/0066; jeweils mwN). Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl. erneut VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; 13.3.2023, Ra 2020/13/00579).

Der Bf hat im Vorlageantrag vom 07.01.2025 hiezu vorgebracht, die Notwendigkeit eines Einzelzimmers könne von einem von der Behörde zu bezahlenden Arzt festgestellt werden. Mit dieser Argumentation verkennt er, dass im Bereich der abgabenrechtlichen Begünstigungen die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0070). Es wäre sohin Sache des Bf gewesen, die medizinische Indikation einer Einzelzimmerunterbringung durch zeitnahe und aussagekräftige Beweismittel zu untermauern. Ein Verweis auf die Multimorbidität genügt nicht. Insoweit in diesem Zusammenhang (auch) auf eine im Jahr 2024 erfolgte Diagnose der **28** betreffend **21**, **22** etc. hingewiesen wird, ist festzuhalten, dass diese Verhältnisse nicht einfach in das Jahr 2023 rückprojiziert werden können. Die vorgelegte Diagnose der **28** (**29**) vom 22.04.2024 vermag die medizinische Notwendigkeit der Einzelzimmerunterbringung im Jahr 2023 und damit die Zwangsläufigkeit der Kosten von € 1.139,95 nicht zu erweisen.

6. Die geltend gemachten Kosten für Nahrungsergänzungsmittel (€ 31,90) konnten nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden. Eine im Jahr 2025 erstellte ärztliche Bestätigung, wonach eine regelmäßige Einnahme des Vitamin B12 Präparates empfehlenswert bzw. notwendig sei, vermag die Notwendigkeit der Maßnahme bzw. die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht zu erweisen.

Bei der als Krankheitskosten geltend gemachten Position „Medikamente € 25,57“ handelt es sich nicht, wie die Abgabenbehörde vermeint um Nahrungsergänzungsmittel, sondern um einen Medikamentenkauf in ***24***. Diesbezüglich wurden dem Bundesfinanzgericht nur unleserliche Belege übermittelt. Ergänzend wurde ausgeführt, hiebei handle es sich um eine ***17***, ein ***18*** und eine ***19***. Diese Produkte sollen der Behandlung akut auftretender ***27*** gedient haben. Ein Nachweis einer medizinischen Verordnung wurde jedoch nicht erbracht, weshalb die Position „Medikamente € 25,57“ nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden kann. Abschließend sei erwähnt, dass auch bei Berücksichtigung von Krankheitskosten in Höhe von € 619,78 der Selbstbehalt nicht überschritten wird.

III. Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision ist nicht zulässig, weil sich die Rechtsfolgen aus dem Gesetz bzw. aus der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ergeben. Rechtsfragen von erheblicher Bedeutung stellten sich nicht.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 9. Juli 2025