

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Bf., Z-Weg-xx, Gde X, über die Beschwerden vom 7. Oktober 2024 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 9. September 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2020 bis 2022 zu Recht erkannt:

- 1) Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2020 wird festgesetzt mit:	- 2.089,00 €
Das Einkommen im Jahr 2020 beträgt:	35.661,71 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
ÖGK - XY	40.694,40 €
Gewerkschaftsbeiträge laut Lohnzettel	36,00 €
Gewerkschaftsbeiträge laut Veranlagung	- 88,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	40.642,40 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988	- 20,00 €
Kirchenbeitrag	0,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	- 252,88 €
Selbstbehalt	252,88 €
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	- 486,00 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	- 2.280,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	- 2.134,69 €
Einkommen	35.661,71 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
0 % für die ersten 11.000,00	0,00 €
20 % für die weiteren 7.000,00	1.400,00 €
35 % für die weiteren 13.000,00	4.550,00 €
42 % für die restlichen 4.661,71	1.957,92 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	7.907,92 €
Pensionistenabsetzbetrag	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	7.907,92 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 6.168,40	370,10 €
Einkommensteuer	8.278,02 €

Anrechnung Lohnsteuer (260)	- 10.366,58 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,44 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 2.089,00 €

Die Einkommensteuer für das Jahr 2021 wird festgesetzt mit:	- 2.926,00 €
Das Einkommen im Jahr 2021 beträgt:	34.126,77 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
ÖGK - XY	41.092,92 €
Gewerkschaftsbeiträge laut Lohnzettel	36,00 €
Gewerkschaftsbeiträge laut Veranlagung	- 88,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	41.040,92 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988	- 20,00 €
Kirchenbeitrag	0,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	- 486,00 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	- 2.280,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	- 4.128,15 €
Einkommen	34.126,77 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
0 % für die ersten 11.000,00	0,00 €
20 % für die weiteren 7.000,00	1.400,00 €
35 % für die weiteren 13.000,00	4.550,00 €
42 % für die restlichen 3.126,77	1.313,24 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	7.263,24 €
Pensionistenabsetzbetrag	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	7.263,24 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 6.234,82	374,09 €
Einkommensteuer	7.637,33 €
Anrechnung Lohnsteuer (260)	- 10.563,16 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,33 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 2.926,00 €

Die Einkommensteuer für das Jahr 2022 wird festgesetzt mit:	- 4.203,00 €
Das Einkommen im Jahr 2022 beträgt:	31.060,16 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
ÖGK - XY	41.842,20 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	41.842,20 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988	- 20,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	- 1.181,34 €
Selbstbehalt	1.181,34 €
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	- 486,00 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	- 2.784,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	- 7.491,84 €
Einkommen	31.060,16 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
0 % für die ersten 11.000,00	0,00 €
20 % für die weiteren 7.000,00	1.400,00 €

35 % für die weiteren 13.000,00	4.550,00 €
42 % für die restlichen 60,16	25,27 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	5.975,27 €
Pensionistenabsetzbetrag	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.975,27 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 6.358,20	381,49 €
Einkommensteuer	6.356,76 €
Anrechnung Lohnsteuer (260)	- 10.560,20 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,44 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 4.203,00 €

- 2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) war in den Beschwerdejahre Pensionistin und bezog eine inländische Rente. Außerdem bezog sie ab März 2022 Pflegegeld.

In den am 24. April 2024, 18. Juli 2024 bzw. am 23. Juli 2024 elektronisch eingelangten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2020 bis 2022 wurden ua. unter "*Außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung*" (außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt) beantragt, den pauschalen Freibetrag für das auf die behinderte Person zugelassene Kfz und außerdem Aufwendungen für Hilfsmittel oder Kosten der Heilbehandlung iHv insgesamt 3.980,21 € (2020), 4.258,28 € (2021) bzw. 6.848,34 € (2022) als Kosten aus der eigenen Behinderung nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. In den Erklärungen wurde ein Grad der Behinderung von 60% ausgewiesen. Für das Jahr 2022 wurden im Übrigen auch Krankheitskosten (incl. Zahnersatz) iHv 1.181,34 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt geltend gemacht.

Im Rahmen entsprechender abgabenbehördlicher Vorhalteverfahren [vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 24.4.2024 (für 2020) bzw. vom 4.9.2024 (für 2021, 2022)] legte die Bf. am 13. Mai 2024 bzw. am 5. September 2024 ihren Behindertenpasses mit Zusatzeintragen [Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, Fahrpreismäßigung, Gesundheitsschädigung D3 (Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung), Tragen einer Prothese], ein Befund der Klinik AB vom 25. Juni 2018 im Zusammenhang mit einem stationären Aufenthalt zur orthopädischen Rehabilitation, ein Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen nach der Einschätzungsverordnung und Aufstellungen ihrer als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen

(**2020**: Kosten der Behinderung ohne Selbstbehalt: 3.199,69 €; Krankheitskosten mit Selbstbehalt: 252,88 €; **2021**: Kosten der Behinderung ohne Selbstbehalt: 4.345,64 €; **2022**: Kosten der Behinderung ohne Selbstbehalt: 6.848,34 €; Krankheitskosten mit Selbstbehalt: 1.181,34 €) vor.

In weiterer Folge wurde die Bf. mit Einkommensteuerbescheiden vom 9. September 2024 für die Jahre 2020 bis 2022 veranlagt; dabei berücksichtigte die Abgabenbehörde unter dem Titel *„Außergewöhnliche Belastungen“* 2020 und 2021 allein jeweils den pauschalen Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) iHv 486,00 € und 2022 neben dem pauschalen Freibetrag wegen eigener Behinderung (486,00 €) auch Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung iHv 504,00 € sowie antragsgemäß nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der genannten VO iHv 6.848,34 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt. Die 2022 als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Krankheitskosten iHv 1.181,34 € blieben insofern unberücksichtigt, als diese den für die Bf. gültigen Selbstbehalt (4.915,45 €) nicht überstiegen.

Begründend führte das Finanzamt dazu im Wesentlichen aus, dass der pauschale Freibetrag für ein Behinderten-Kfz nicht anerkannt worden sei, weil kein Fahrzeug vorliege, trotz Aufforderung nicht alle Unterlagen vorgelegt worden seien und nur nachgewiesene Aufwendungen Berücksichtigung finden könnten.

In den gegen diese Einkommensteuerbescheide 2020 bis 2022 am 7. Oktober 2024 elektronisch erhobenen Beschwerden erklärt die Bf., dass bei ihr eine Behinderung von 60% mit Mobilitätseinschränkung vorliege. Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln sei nicht möglich. Sie sei im Besitz eines Behindertenpasses und eines Ausweises gemäß § 29 STVO und sie sei von der motorbezogenen Versicherungssteuer befreit. Die diesbezüglichen Unterlagen lägen seit Jahren beim Finanzamt auf. Darüber hinaus habe sie die obgenannten Ergänzungsersuchen beantwortet, Kostenaufstellungen für alle Beschwerdejahre wie auch Belege zum Nachweis ihrer Behinderung übermittelt. Die Ausführungen des Finanzamtes, wonach kein Fahrzeug vorläge und die Abgabenbehörde keine Unterlagen hätte, könne sie nicht nachvollziehen. Sie ersuche daher um Berichtigung der Bescheide.

Nach einem weiteren abgabenbehördlichen Vorhalteverfahren [vgl. Ergänzungsersuchen vom 9.10.2024, wonach die Bf. ersucht wurde, eine Kopie ihrer Kfz-Zulassung und bezüglich der beantragten zusätzlichen Kosten entsprechende Belege nachzureichen, und die daraufhin von der Bf. am 14.10.2024 eingereichten Unterlagen (ihren Parkausweis für Behinderte mit der Nr. abcdef, ihren Behindertenpass und diverse Belege für 2020 bis 2022)] änderte das Finanzamt die angefochtenen Bescheide vom 9. September 2024 mit Einkommensteuerbescheiden 2020 bis 2022 (Beschwerdevorentscheidungen gem. § 262 BAO) vom 29. Jänner 2025 insofern ab, als es zusätzlich zum Freibetrag wegen eigener Behinderung (486,00 €) auch den Kfz-Freibetrag nach § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche

Belastungen wegen eigener Behinderung (2.280 €; 190,00 € x 12), weiters 2022 den Pauschbetrag wegen Krankendiätverpflegung (Magenkrankheit) gemäß § 2 Abs. 1 der genannten VO (504,00 €; 42,00 € x 12) und nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung gemäß § 4 der VO iHv 521,33 € (2020), 903,31 € (2021) und 3.240,62 € (2022) als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt; als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennende Krankheitskosten iHv 1.826,44 € (2020), 1.644,37 € (2021) bzw. 1.719,51 € (2022) blieben insofern unberücksichtigt, als diese jeweils den für die Bf. gültigen Selbstbehalt (2020; 5.287,62 €; 2021: 5.304,77 €; 2022: 5.074,77 €) nicht überstiegen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Kosten für die psychologische Behandlung bei Mag. H und den Neurologen Dr. R nicht im Zusammenhang mit den Leiden stünden, die über 25% der Gesamtbehinderung ausmachen würden und daher als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zu berücksichtigen seien. Die Rezeptgebühren iHv 245,70 € (2020) bzw. 318,50 € (2021) und 6,30 € (2020) bzw. 59,75 € (2021) seien, ebenso wie die Kosten für Hilfsmittel und die Arztkosten für Dr. K (Facharzt für Orthopädie und orthopädische Chirurgie), als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt worden. Die Kosten für Shapeline und Weight Watchers seien, da nicht ärztlich verordnet, nicht steuerlich abzugsfähig. Die Kosten für die Rehabilitation könnten ebenfalls nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, da weder eine vor Antritt der Rehabilitation ausgestellte ärztliche Bestätigung vorliege noch die Sozialversicherung die Kosten (teilweise) ersetzt habe.

Mit Schreiben vom 5. Februar 2025 wurden von der Bf. Anträge auf Vorlage der gegenständlichen Beschwerden an das Bundesfinanzgericht eingebracht, womit die Beschwerden wiederum als unerledigt galten. In den Vorlageanträgen wandte sich die Bf. gegen die Nichtanerkennung folgender unter dem Titel *“Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen”* geltend gemachter Beträge und ersuchte *zusätzlich* zu den anerkannten Kosten nachstehende Beträge zu berücksichtigen:

- Vom Arzt verordnete, rezeptpflichtige Medikamente (wie Parkemed, Norgesic, Novalgin, Cutemic, Dekristolmin), welche keine Kassenleistungen seien oder unter der Rezeptgebühr lägen (**2020**: 39,20 €; **2021**: 122,50 €; **2022**: 160,50 €);
- Behandlung bei Dr. R, FA für Neurologie, GDe N, wegen chronischem Schmerzsyndrom, Arztkosten samt Fahrtspesen (**2020**: 183,64 €; **2021**: 417,97 €; **2022**: 493,11 €);
- Psychologische Behandlung wegen Schmerzsyndrom bei Mag. H, klinische Psychologin, medizinische Indikation lt. Entlassungsbrief Bad AB vom 29. Juli 2022, Behandlungskosten samt Fahrtspesen (**2020**: 1.389,92 €; **2021**: 1.308,16 €; **2022**: 1.226,40 €);

- Privat finanzierte Kurz-Reha in Bad AB auf Grund der sich verschlechternden Schmerzsymptomatik. Die Zuweisung sei durch Dr. R, erfolgt; das Organisatorische sei direkt von seinem Sekretariat in Bad AB erledigt worden. Eine Bestätigung über die medizinische Notwendigkeit sei im Zuge des Beschwerdeverfahrens beigebracht worden; Anschlussverfahren; Reha-Kosten samt Fahrtspesen abzüglich Haushaltsersparnis (**2021**: 1.201,49 €; **2022**: 1.585,21 €);
- Kosten der Physiotherapie (belegt durch den angeschlossenen Nachweis der ärztlichen Verordnung bzw. Rückersatz durch die Sozialversicherung), AN, Z, samt Fahrtspesen (**2022**: 786,00 €).

Abschließend verwies die Bf. darauf, dass sie alle ihre Angaben durch ärztliche Befunde belegen könne.

Das Finanzamt legte in der Folge - wie auch der Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 18. Juni 2025 beantragte die Abgabenbehörde unter Verweis auf ihre begründeten Ausführungen in den Beschwerdevorentscheidungen die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Mit per Post eingebrachtem Schreiben vom 23. Juni 2025 stellte die Bf. schließlich noch einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit der Begründung, ihr die Möglichkeit zu geben, die Sachverhalte aus ihrer Sicht darzulegen; im Übrigen könne sie zur Verhandlung auch umfangreiche medizinische Befunde betreffend Reha und die gesamte Belegsammlung (ca. 200 Stk.) mitbringen, um dem BFG einen lückenlosen Einblick zu gewähren.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 29. Jänner 2025 zusätzlich zum Freibetrag wegen eigener Behinderung (486,00 €) auch den Kfz-Freibetrag nach § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung (2.280 €; 190,00 € x 12), weiters 2022 den Pauschbetrag wegen Krankendiätverpflegung (Magenkrankheit) gemäß § 2 Abs. 1 der genannten VO (504,00 €; 42,00 € x 12) und auch nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung gemäß § 4 der VO iHv 521,33 € (2020), 903,31 € (2021) und 3.240,62 € (2022) als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt.

Das Finanzgericht schließt sich den diesbezüglichen (unstrittigen) Einschätzungen der Abgabenbehörde an.

In den gegenständlichen Vorlageanträgen vom 5. Februar 2025 wandte sich die Bf. allein gegen die Nichtanerkennung unter dem Titel *“Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen”* geltend gemachter Beträge und ersuchte *zusätzlich* zu den bereits anerkannten (unstrittigen) Kosten nachstehende Beträge zu berücksichtigen:

	2020	2021	2022
Vom Arzt verordnete, rezeptpflichtige Medikamente, welche keine Kassenleistungen sind oder unter der Rezeptgebühr liegen	39,80 €	122,50 €	160,50 €
Arztkosten DrR	137,44 €	325,57 €	392,31 €
Fahrtkosten DrR	46,20 €	92,40 €	100,80 €
Behandlungskosten Mag. H	1.190,00 €	1.120,00 €	1.050,00 €
Fahrtspesen Mag. H	199,92 €	188,16 €	176,40 €
Kurz-Reha RZ Bad AB		1.288,85 €	1.497,85 €
Fahrtspesen RZ Bad AB		87,36 €	87,36 €
Physiotherapie AN			660,00 €
Fahrtspesen Physiotherapie			126,00 €
gesamt:	1.613,36 €	3.224,84 €	4.251,22 €

Zu diesen noch strittigen Beschwerdebegehren ist Folgendes zu sagen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 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.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Belastung wesentlich beeinträchtigt wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnender Selbstbehalt übersteigt, und legt in weiterer Folge die Höhe des Selbstbehaltes fest.

Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen; allerdings ist in der Regel von diesen Kosten der Selbstbehalt abzuziehen.

Krankheitskosten liegen aber nur vor, wenn sie mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung typischerweise verbunden sind. Keine außergewöhnliche Belastung stellen Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit, für Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung dar, es sei denn, sie sind medizinisch indiziert.

Eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Berücksichtigung eines Selbstbehaltes ergibt sich aus § 34 Abs. 6 EStG 1988. Demnach können unter anderem Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988 (Vorliegen einer Behinderung), die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988), sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe der vom Steuerpflichtigen bezogenen pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 (in der im Streitzeitraum geltenden Fassung) lautet:

"Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

*- **durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,***

- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3)

- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3), wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt

- durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird

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."

Gemäß Abs. 3 leg. cit. wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 55% bis 64% ein Freibetrag von jährlich 486,00 € gewährt.

Wird Pflegegeld (eine pflegebedingte Geldleistung) nur für einen Teil des Kalenderjahres bezogen, steht der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld bezogen wird, in voller Höhe zu. Im darauffolgenden Kalenderjahr (in den darauffolgenden Kalenderjahren), in dem (in denen) Pflegegeld bezogen wird, steht der Freibetrag nicht mehr zu. Sollte der Pflegegeldbezug in der Folge wegfallen, steht der Behindertenfreibetrag erst wieder für jenes Kalenderjahr zu, in dem ganzjährig kein Pflegegeld bezogen wird [vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024), § 35 Tz 4].

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Die zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998, BGBl. Nr. 416/2001, BGBl. Nr. 430/2010, welche nach deren § 1 Abs. 1 ua. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt [nach § 1 Abs. 2 der VO liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens **25%** beträgt], enthält weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen.

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

Nach § 4 der VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (Hilfsmittel im Sinne obiger VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen; zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel; normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind, sind als solche idR keine "Hilfsmittel") sowie Kosten der Heilbehandlung [als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen; ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar] im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Im nachgewiesenen Ausmaß gesondert absetzbare Kosten sind jedoch nur dann unter § 4 der VO zu subsumieren, sofern diese Kosten **mit der Behinderung (Voraussetzung eines Grads der Behinderung von mindestens 25%) in unmittelbarem, ursächlichem (spezifischem) Zusammenhang** stehen (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 35 Rzn 25 und 27 mwN; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024), § 35 Tz 17 mwN; siehe zB auch VwGH 28.3.2025, Ra 2025/13/0019).

Vor dem oben dargestellten rechtlichen Hintergrund war hinsichtlich der noch strittigen unter dem Titel ***“Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen”*** als außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) geltend gemachten Aufwendungen bzw. Ausgaben Folgendes zu berücksichtigen:

Entsprechend dem vorgelegten auf Grundlage der Einschätzungsverordnung (BGBl. II Nr. 261/2010) erstellten Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen ergab eine am 18. Oktober 2022 durchgeführte Begutachtung der Bf. - wie bereits im Vorgutachten vom 16. Mai 1989 - einen Gesamtgrad der Behinderung von 60%. Dabei erreichten folgende einzeln diagnostizierte Gesundheitsschädigungen nachstehenden Grad der Behinderung:

Lfd. Nr.	Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden: Begründung der Positionsnummer und des Rahmensatzes:	Pos. Nr.	GdB %
1	Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule Wahl dieser Position im oberen Rahmensatz, da eine deutliche Funktionseinschränkung verbunden mit Schmerzen gegeben ist.	02.01.02	40
2	Zustand nach Einbau künstlicher Hüftgelenke beidseits Wahl dieser Position im mittleren Rahmensatz, da eine deutliche Funktionseinschränkung verbunden mit Schmerzen gegeben ist.	02.05.08	30
3	Chronisches Schmerzsyndrom nach Herpes Zoster Wahl dieser Position im unteren Rahmensatz, da eine deutliche Funktionseinschränkung verbunden mit Schmerzen gegeben ist.	04.11.02	30
4	Schlafapnoesyndrom Wahl dieser Position im unteren Rahmensatz, da eine medikamentöse Therapie und O ₂ -Gabe etabliert sind.	06.06.02	30
5	Arthrose des rechten Schultergelenkes fixer Rahmensatz.	02.06.03	20
6	Karpaltunnelsyndrom beidseits Wahl dieser Position eine Stufe über dem unteren Rahmensatz, da Nachtlagerungsschiene verwendet werden müssen.	04.05.06	20
7	Depressio Wahl dieser Position eine Stufe über dem unteren Rahmensatz, da medikamentös kompensiert.	03.06.01	20
8	Hypertonie fixer Rahmensatz.	05.01.02	20
9	Schwerhörigkeit Wahl dieser Position eine Stufe über dem unteren Rahmensatz, da Hörgeräte getragen werden.	12.02.01	20

Der Begutachtung entsprechend hat das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen den Grad der Behinderung der Bf. (60%) durch Ausstellung eines Behindertenpasses bescheinigt; im Behindertenpass wurden auch zusätzliche Eintragungen [Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, Fahrpreisermäßigung, Gesundheitsschädigung D3 (Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung), Tragen einer Prothese] aufgenommen. Die Bf. verfügt auch über einen Parkausweis für Behinderte.

Gegenständlich steht damit fest, dass der Bf. eine Gesamtbehinderung von 60% bescheinigt worden ist. Dieser festgestellten Behinderung liegen laut dem Ergebnis der durchgeführten Begutachtung - wie oben dargelegt - Teilbehinderungen zugrunde, deren Behinderungsgrad eigenständig zu werten ist, dh., dass nur die auf die vier erstgenannten Leiden rückführbaren Krankheitskosten ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden können, weil eben nur betreffend diese Gesundheitsbeeinträchtigungen eine über 25% liegende Minderung der Erwerbsfähigkeit bescheinigt worden ist.

Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule (Verschleißerscheinungen) sind altersbedingte oder belastungsbedingte Veränderungen, die alle Strukturen der Wirbelsäule betreffen können; auch durch starkes Übergewicht kann eine degenerative Wirbelsäulenerkrankung hervorgerufen werden. Aufgrund der Abnutzung kommt es zu einer Veränderung der anatomischen Beschaffenheit der Wirbelsäule und somit teilweise zu einer Beeinträchtigung der vollen Funktionsfähigkeit der Wirbelsäule. Neben Bewegungseinschränkungen können die Veränderungen auch zu Schmerzen und neurologischen Problemen führen.

Abhängig vom Schweregrad der Schmerzen können Schmerzmittel eingenommen werden (dabei kommen nicht nur klassische Schmerzmittel, sondern auch spezifische Schmerzmittel, wie Medikamente gegen neuropathische Schmerzen oder steroidale Antirheumatika zur Anwendung). Auch Bewegungs- und Physiotherapie sind empfehlenswert, um die Muskeln zu entspannen und zu kräftigen. Liegt die Ursache für die Rückenschmerzen in einem Bandscheibenvorfall oder einer Spinalkanalstenose, kommen teilweise auch invasive oder operative Eingriffe zum Einsatz.

Nach dem **beidseitigen Einbau künstlicher Hüftgelenke** ist eine umfassende Rehabilitation notwendig, um die volle Funktion und Beweglichkeit wiederherzustellen. Die Rehabilitation beginnt in der Regel kurz nach der Operation und umfasst physiotherapeutische Übungen zur Stärkung der Muskulatur, Verbesserung der Beweglichkeit und Wiedererlangung eines physiologischen Gangbildes.

Beschwerden einer schmerzhaften Hüftprothese können kurz nach der Operation oder erst im späteren Verlauf auftreten. Je nach Ursache werden unterschiedliche Therapien empfohlen. Diese starten mit konservativen Maßnahmen, wie Physiotherapie und entzündungshemmenden Medikamenten und enden bei Bedarf in einem operativen Eingriff.

Ein **chronisches Schmerzsyndrom nach Herpes Zoster** ist eine anhaltende Nervenschmerzkrankung, die nach einer Gürtelrose (Herpes Zoster) auftreten kann. Diese Schmerzen können auch lange nach dem Abklingen des Hautausschlags bestehen bleiben und werden als brennend, stechend oder bohrend beschrieben. Berührungsüberempfindlichkeit und Sensibilitätsstörungen, wie Kribbeln, Taubheitsgefühl oder Juckreiz, können damit verbunden sein.

Personen, bei denen nach einer Gürtelrose weiterhin Schmerzen bestehen, sollten unbedingt einen Neurologen zu Rate ziehen. Dieser kann eine individuelle Schmerztherapie, wie etwa durch eine medikamentöse Therapie mit Antidepressiva oder mit Antiepileptika, Opioiden oder lokale Betäubungsmittel, in die Wege leiten. Bei therapieresistenten Schmerzen kann auch eine Schmerztherapie durch einen Spezialisten oder eine Nervenblockade in Erwägung gezogen werden. Zusätzlich zur medikamentösen Therapie können physikalische Maßnahmen wie Wärme- oder Kälteanwendungen, leichte Bewegung und Entspannungstechniken Linderung verschaffen. Manche Patienten profitieren auch von einer psychotherapeutischen Begleitung, insbesondere wenn die Schmerzen psychische Auswirkungen haben.

Das **Schlafapnoesyndrom** ist ein Beschwerdebild, bei dem während des Schlafes wiederholt Atmungsstörungen mit Hypopnoe (Minderbelüftung der Lunge) und/oder Apnoe (kurzfristiger Atemstillstand) auftreten. Das Schlafapnoesyndrom führt zu Schlafstörungen, einer damit als Leitsymptom einhergehenden Tagesmüdigkeit bis hin zum Einschlafzwang (Sekundenschlaf) und weiteren Symptomen und Begleiterkrankungen.

Die Behandlung des Schlafapnoesyndroms zielt darauf ab, die Atemaussetzer während des Schlafs zu reduzieren und so die Schlafqualität und Tagesbefindlichkeit zu verbessern. Die Therapieansätze reichen von konservativen Maßnahmen (Gewichtsreduktion, Schlafhygiene, Atemtherapie, Mund-Kiefer-Schiene, Veränderung der Schlafposition, medikamentöse Therapie) bis hin zu operativen Eingriffen, wobei die Wahl der Behandlung von der Schwere der Erkrankung und den individuellen Ursachen abhängt.

Vor dem Hintergrund dieser im Internet recherchierten medizinischen Daten und der im konkreten Fall vorgenommenen, bescheinigten Befundung und des sich daraus ergebenden Ausmaßes bzw. der Schwere des Falles (deutliche Funktionseinschränkung verbunden mit Schmerzen; Dauerschmerzen mit erhöhtem therapeutischem Aufwand, siehe dazu auch die im gegenständlichen Schätzungsgutachten zitierten Pos. Nrn. 02.01.02, 02.05.08 und 04.11.02 der Anlage zur Einschätzungsverordnung) standen die vorgenommenen, aus medizinischen Gründen zur Linderung (Schmerzerleichterung) bzw. zur Heilung der Krankheiten erforderlichen und zweifelsfrei auch tauglichen Behandlungsmaßnahmen, wie eben die Behandlungen bzw. Kontrollen durch einen Neurologen (Facharzt Dr. R; siehe dazu auch die Empfehlung des Ärzteteams der Klinik AB im Entlassungsbrief vom 25.6.2018) sowie einer klinischen Psychologin (Psychotherapeutische Behandlung bei Mag. H; empfohlen auch durch das Ärzteteam der Klinik AB mit Entlassungsbrief vom 25.6.2018), die unter ärztlicher Aufsicht bzw. Begleitung erfolgte (der vorgelegte ärztliche Entlassungsbrief vom 25.6.2018 weist die ärztliche Kontrolle sowohl zum Beginn der Aufenthalte als auch an deren Ende nach; die Auflistung der absolvierten Therapien lässt keinen Zweifel an einem geregelten Ablauf), privat finanzierte, psychosomatische Kurz-Reha in Bad AB (die Zuweisung erfolgte durch den genannten Neurologen aufgrund sich verschlechternder Schmerzsymptomatik; mit Bestätigung vom 22.1.2025 hat Dr. R die medizinische Notwendigkeit für die beiden stationären Aufenthalte der Bf. in der Klinik Bad AB vom 2.8.2021 - 7.8.2021 sowie vom 25.7.2022 - 30.7.2022 bestätigt) wie auch die ärztlich (Dr. M) verordnete Physiotherapie bei AN (empfohlen im Übrigen auch durch das Ärzteteam der Klinik AB mit Entlassungsbrief vom 25.6.2018), und damit auch die dadurch entstandenen Kosten nach Ansicht des erkennenden Richter jedenfalls in ursächlichem, direktem Zusammenhang mit einer Behinderung der Bf. im Sinne des § 1 Abs. 2 der genannten Verordnung (Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule, beidseitigen Einbau künstlicher Hüftgelenke, chronisches Schmerzsyndrom nach einer Gürtelrose, Schlafapnoesyndrom).

Gleiches (medizinische Indikation, direkter spezifischer Zusammenhang mit der Behinderung) gilt nach Ansicht des erkennenden Richters ohne Zweifel auch im Hinblick auf die für die

einzelnen Beschwerdejahre zusätzlich geltend gemachten Kosten für vom Arzt verordnete, rezeptpflichtige Medikamente, welche nicht von der Krankenkasse erstattet wurden oder unter der Rezeptgebühr lagen. Das Finanzamt hat die Abzugsfähigkeit der diesbezüglichen Kosten (als solche der Heilbehandlung) im Übrigen nicht dezidiert in Frage gestellt.

Auf Grund dieser Überlegungen bzw. Einschätzungen waren die strittigen Kosten samt entsprechenden Fahrtkosten zur Gänze als Kosten aus der eigenen Behinderung nach § 4 der gegenständlichen Verordnung und damit als außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) zu berücksichtigen.

Zusammenfassend gesehen war damit den Beschwerden teilweise stattzugeben; zusätzlich zu den bereits mit Beschwerdevereinscheidungen vom 29. Jänner 2025 anerkannten Kosten aus der eigenen Behinderung nach § 4 der Verordnung iHv 521,33 € (2020), 903,31 € (2021) und 3.240,62 € (2022) waren sohin noch Kosten der Heilbehandlung iHv 1.613,36 € (2020), 3.224,84 € (2021) und 4.251,22 € (2022), gesamthaft somit **2.134,69 € (2020)**, **4.128,15 € (2021)** und **7.491,84 € (2022)**, als außergewöhnliche Belastungen (**ohne Selbstbehalt**) zu berücksichtigen.

Als außergewöhnliche Belastungen **mit Selbstbehalt** anzuerkennende Krankheitskosten iHv **252,88 € (2020)** und **1.181,34 € (2022)** blieben insofern unberücksichtigt, als diese den für die Bf. gültigen Selbstbehalt (2020: 5.094,01 €; 2022: 4.564,60 €) nicht überstiegen.

Zu dem mit ergänzendem Anbringen vom 23. Juni 2025 gestellten **Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung** wird Folgendes festgehalten:

Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es beantragt wird

- a) *in der Beschwerde,*
 - b) *im Vorlageantrag (§ 264),*
 - c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder
 - d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides.
- Nach § 274 Abs. 1 Z 2 BAO hat über die Beschwerde auch dann eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt sohin einen **rechtzeitigen** Antrag der Bf. voraus. Anträge, die erst in einem die Beschwerde oder den Vorlageantrag ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen **keinen** Anspruch auf mündliche Verhandlung; dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Rechtsmittelfrist eingebracht wird (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 274 Tzen 2 f, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Im vorliegenden Fall hat die Bf. erst nach Vorlage der Beschwerde ausschließlich mit (ergänzendem) Schriftsatz vom 23. Juni 2025, somit weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag, einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Entsprechend der oben dargestellten Rechtslage ist dieser Antrag daher verspätet, was zur Folge hat, dass kein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung begründet wurde.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung war im konkreten Fall daher abzusehen. Dem zu wahrenen Parteiengehör wurde im Beschwerdeverfahren (auch den Feststellungen des Finanzamtes in den Beschwerdevorentscheidungen kommt im Übrigen Vorhaltewirkung zu) Rechnung getragen und bestand daher - gerade auch in Anbetracht der klaren Sachlage und eindeutigen Rechtslage - für das Finanzgericht auch kein Anlass bzw. keine Notwendigkeit, eine mündliche Verhandlung von Amts wegen anzuberaumen.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. August 2025