

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 15. April 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 17. März 2021 betreffend Einkommensteuer 2017, Einkommensteuer 2018 und Einkommensteuer 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (in weiterer Folge der Bf) reichte am 03.02.2019 seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017, am 18.02.2020 seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 und am 25.02.2021 seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 ein. In allen drei Erklärungen beantragte er die Berücksichtigung von Kosten als außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer Behinderung. Es wurden pauschale Freibeträge für eine Diätverpflegung aufgrund von Zuckerkrankheit und für das eigene Kfz wegen Körperbehinderung beantragt. Des Weiteren gab der Bf an, dass ihm in den Jahren 2017, 2018 und 2019 unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in Zusammenhang mit seiner Behinderung erwachsen sind.

In den streitgegenständlichen Jahren wurden vom Bf Kosten in folgender Höhe als außergewöhnliche Belastungen beantragt:

Jahr	AgB ohne Selbstbehalt	AgB mit Selbstbehalt	Gesamt
2017	€ 10.296,70	€ 3.970,73	€ 14.267,43
2018	€ 5.029,85	€ 453,24	€ 5.483,09
2019	€ 8.821,38	€ 0,00	€ 8.821,38

Für jedes Veranlagungsjahr wurde eine tabellarische Kostenaufstellung übermittelt. Weitere Unterlagen wurden nicht vorgelegt. Die als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt geltend gemachten Kosten betreffen laut den übermittelten Aufstellungen im Wesentlichen Aufwendungen für Fahrten zu diversen Ärzten, zu Apotheken, zu verschiedenen Kurorten und zur Versicherungsanstalt sowie Kosten für Medikamente, Heilbehelfe und für mehrere Kuraufenthalte. Die als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt geltend gemachten Kosten betreffen Aufwendungen für einen Zahnersatz, eine Infrarotkabine, eine Bildschirmarbeitsbrille und für Fußpflege.

Mit Vorhalt vom 21.01.2020 wurde der Bf von der Abgabenbehörde hinsichtlich des Veranlagungszeitraumes 2017 aufgefordert Nachweise für die beantragten außergewöhnlichen Belastungen vorzulegen und wurde er darüber belehrt, dass die Kosten ohne entsprechende Unterlagen nicht anerkannt werden können.

In seiner Vorhaltbeantwortung vom 12.02.2020 führte der Bf zusammengefasst aus, dass er Jahrzehnte als niedergelassener Arzt gearbeitet und eine sehr hohe Steuerlast getragen habe. Seine körperlichen Beeinträchtigungen resultieren aus dieser Tätigkeit. Daher erwarte er sich nunmehr auch die Berücksichtigung seiner Gesundheitsausgaben. Die Belehrung, dass Kosten ohne die Übermittlung von Unterlagen nicht anerkannt werden, seien Drohungen, welche zeitlichen und psychischen Druck auf ihn ausüben. Es handle sich um kleinliche und schikanöse Aufforderungen. Aufgrund eines Kuraufenthaltes könne er Unterlagen erst zu einem späteren Zeitpunkt einreichen. Als Beilage übermittelte der Bf eine Kopie seines Behindertenausweises, ein Schreiben der ***Versicherungsanstalt*** aus dem Jahr 2018, wonach zu einem Meeresaufenthalt Zuschüsse genehmigt werden und ein Schreiben eines Lungenfacharztes aus dem Jahr 2008, in welchem Meeresaufenthalte empfohlen werden. Zudem verwies der Bf auf allgemeine Ausführungen zu Meeresaufenthalten auf der ***Versicherungsanstalt***-Homepage. Weitere Unterlagen wurden vom Bf nicht vorgelegt.

Mittels Bescheiden vom 17.03.2021 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuern der Jahre 2017, 2018 und 2019 fest. In sämtlichen Einkommensteuerbescheiden wurden die Freibeträge für eine Diätverpflegung und ein behindertengerechtes KFZ anerkannt. Zudem wurden weitere Kosten in folgender Höhe als außergewöhnliche Belastungen anerkannt:

Jahr	AgB ohne Selbstbehalt	AgB mit Selbstbehalt
2017	€ 5.152,30	€ 3.970,73
2018	€ 3.159,32	€ 453,24
2019	€ 5.152,30	

In den separaten Bescheidbegründungen führte das Finanzamt zusammengefasst aus, dass hinsichtlich angegebener Auslandsaufenthalte kein Gesamtcharakter eines Kuraufenthaltes nachgewiesen wurde, weshalb die Kosten in diesem Zusammenhang nicht anerkannt wurden. Die Anschaffungskosten für eine Infrarotkabine können mangels Qualifikation als Hilfsmittel nicht berücksichtigt werden. Ebenso stellen Fahrten zu Apotheken und zur Versicherungsanstalt sowie Fußpflegekosten keine außergewöhnlichen Belastungen dar. Die Medikamentenkosten wurden mangels Vorlage von Unterlagen zu 50 % anerkannt.

Am 15.04.2021 reichte der Bf fristgerecht Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2017, 2018 und 2019 ein und führte in diesen im Wesentlichen ident aus, dass sämtliche beantragte Kosten Aufwände in Zusammenhang mit seiner Behinderung darstellen. Dies treffe sowohl auf die Fahrten zur Versicherungsanstalt als auch auf die Fußpflegekosten zu. Die Meeresaufenthalte seien keine Erholungsaufenthalte gewesen und sei zudem ein Kostenzuschuss der ***Versicherungsanstalt*** gewährt worden. Den Fahrten zu Apotheken seien immer Arztbesuche mittelbar oder unmittelbar vorausgegangen, sodass diese eigentlich „Ärztefahrten“ darstellen. Angeblich fehlende Belege könne er jederzeit nachreichen. Sämtliche Ausgaben seien nur unter ärztlicher Aufsicht getätigt worden. Die Kürzung um 50% sei nicht angebracht, zur Wahrung des Gesichtes des Finanzamtes sei er mit einer Kürzung von 15% einverstanden. Hinsichtlich des Jahres 2018 werde die Berücksichtigung von weiteren Kosten in Höhe von Euro 1.629,00 als eine Pauschale für Heilaufenthalte beantragt. Unterlagen legte der Bf im Zuge der Beschwerden nicht vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 22.09.2021 forderte die Abgabenbehörde den Bf auf für sämtliche Medikamentenkosten der Jahre 2017-2019 Belege vorzulegen, aus welchen insbesondere die Artikelbezeichnungen der Produkte ersichtlich sind. Nach einer erfolgten Fristverlängerung übermittelte der Bf am 01.12.2021 Rezeptgebührenbestätigungen einer Apotheke.

Mittels Beschwerdevereinscheidungen vom 06.12.2021 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Ergänzend zu den Begründungen der Erstbescheide wurde ausgeführt, dass die mittels Rezeptgebührenbestätigung nachgewiesenen Kosten weniger als die anerkannten 50% der geltend gemachten Medikamentenkosten betragen, weshalb auch in

diesem Punkt keine Änderungen vorzunehmen seien. Die in der Beschwerde beantragte Berücksichtigung von pauschalen Kosten für Kuraufenthalte werde abgewiesen.

Am 02.01.2022 brachte der Bf Vorlageanträge für die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 ein. Am 03.01.2022 reichte er den Vorlageantrag für die Einkommensteuer 2019 ein. In den Vorlageanträgen brachte der Bf zusammengefasst erneut vor, dass sämtliche Kosten medizinisch indiziert seien und mit seinen Behinderungen in Zusammenhang stünden. Über die Behandlungen und Therapien habe ein behandelnder Arzt mit seinem Einvernehmen entschieden, dem Finanzamt stehe keine Billigung oder Einflussnahme auf diesen Behandlungsplan zu. Genaue Angaben zu Medikamentenkosten seien äußerst geschützte, persönliche Daten und unterliegen dem Datenschutz. Diese werden daher nicht bekanntgegeben. Außerdem dürfe er rezeptpflichtige Medikamente nur persönlich unter Vorlage seines Arztausweises in einer Apotheke beziehen, weshalb er immer selbst dorthin fahren musste. Seine Vorschläge zur Wahrung des Gesichtes des Finanzamtes seien bis dato nicht angenommen worden. Zur Erledigung der Angelegenheit sei er bereit, dass seine Ausgaben um 10% gekürzt werden. Weitere Unterlagen wurden mit den Vorlageanträgen nicht eingereicht.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde dem Verwaltungsgericht am 30.05.2022 zur Entscheidung vor.

In ihrem Vorlagebericht beantragte die Behörde, abweichend von den Erstbescheiden und Beschwerdevorentscheidungen, keine Kosten des Bf als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Aufgrund der vom Bf übermittelten Unterlagen könne weder nachvollzogen werden, dass die geltend gemachten Ausgaben angefallen sind (mit Ausnahme der Kosten laut Rezeptgebührenbestätigung), noch, dass diese Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung des Bf stehen. Zudem stünden der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen auch die in den Erstbescheiden und Beschwerdevorentscheidungen ausgeführten rechtlichen Voraussetzungen entgegen. Lediglich die in den Rezeptgebührenbestätigungen angeführten Kosten für Krankenkassenkassenrezepte und auf Rezepten verschriebenen Medikamente seien nachgewiesen und können daher mit Selbstbehalt anerkannt werden. Zudem beurteilt die Abgabenbehörde die Kosten für Zahnbehandlungen und eine Brille im Jahr 2017 als glaubhaft, sodass diese ebenfalls mit Selbstbehalt anzuerkennen seien.

Mittels Vorhalt wurde der Bf durch das Gericht detailliert darüber in Kenntnis gesetzt, dass vor dem Verwaltungsgericht weder ein Neuerungs- noch ein Verböserungsverbot besteht und das Gericht reformatorisch zu entscheiden hat. Der Bf wurde auf seine Verpflichtung zum Nachweis bzw zur Glaubhaftmachung der beantragten Kosten für außergewöhnliche Belastungen hingewiesen. Er wurde aufgefordert die von ihm als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten der Jahre 2017-2019 nachzuweisen beziehungsweise glaubhaft zu machen, wobei im Vorhalt auf die einzelnen, beantragten Kosten detailliert

eingegangen wurde. Der Vorhalt wurde dem steuerlichen Vertreter des Bf am 29.01.2025 zugestellt. In weiterer Folge wurde jedoch eruiert, dass die steuerliche Vertretung ihre Vollmachten zurückgelegt hat. Der Vorhalt wurde daher dem Bf persönlich an seinem Hauptwohnsitz zugesendet und am 23.04.2025 ordnungsgemäß durch Hinterlegung zugestellt, jedoch vom Bf nicht behoben. Es erfolgte demgemäß keine Beantwortung des Vorhalts.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (der Bf) ist am am ***Bf1-Geb*** geboren und in ***Bf1-Adr***, wohnhaft. Der Hauptwohnsitz in ***Bf1-Ort*** besteht seit dem Jahr 2011 und ist auch aktuell aufrecht. In den Jahren 2017, 2018 und 2019 erzielte der Bf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom ***AG1*** und vom ***AG2*** (Pensionseinkünfte). Des Weiteren erzielte er in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wobei bei diesen im Jahr 2017 ein Verlust und in den Jahren 2018 und 2019 Gewinne erzielt wurden.

Seit dem Jahr 2013 besteht beim Bf eine Behinderung mit einem Gesamtgrad von 90 %, welcher sich laut Gutachten des Sozialministerium Service vom 15.11.2013 aus folgenden Erkrankungen ergibt:

Lfd. Nr.	Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden	Pos. Nr.	Gd8 %
1	Cervikolumbales Schmerzsyndrom bei cervikaler Spinalkanalstenose C4-7	02.01.03 (I f 191)	50
2	Medianuslähmung rechts durch Karpaltunnelsyndrom, beidseits operiert	IV i 477	40
3	Polyarthrosen	III j 418	40
4	Essentieller Tremor	04.09.01 (IV p 542)	40
5	Zentrale Schwindelsymptomatik		
6	Obstruktives Schlafapnoesyndrom	Analog III a 293	20
7	Bluthochdruck	III c 323	20
8	Diabetes Mellitus	III h 382	20
9	Sinubronchiales Syndrom bei bekannten Allergien	III a 283	20
10	Chronische Antrumgastritis, Refluxerkrankung, Lipom in der Magenwand mit Zustand nach 2-maliger PE unter Kontrolle	III d 347	10

Bei den Behinderungen des Bf handelt es sich um Dauerzustände, welche zu einer Gehbehinderung führen und die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar machen. Aufgrund der funktionellen Einschränkungen ist der Bf nicht zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit geeignet. Aufgrund der vorliegenden Diabeteserkrankung (festgestellte Behinderung von 20 %) benötigt der Bf eine Diätverpflegung.

Vom Lungenfacharzt ***Arzt1*** in ***Arzt1-Ort*** wurde dem Bf im Jahr 2008 ein Langzeitaufenthalt am Meer während der Herbst- und in Wintermonate empfohlen. Im Jahr 2018 wurden von der ***Versicherungsanstalt*** ein Kostenbeitrag zu einem Meeresaufenthalt des Bf für 28 Tage genehmigt.

Im Jahr 2017 zahlte der Bf für Rezeptgebühren einen Betrag von Euro 321,75. Für auf Krankenkasse verschriebene Präparate, deren Krankenkassenpreis unter dem Selbstbehalt liegt, entstanden ihm in diesem Jahr Kosten von Euro 9,54. Für Artikel ohne Krankenkassenrezept (Privatrezept oder ohne Rezept) entrichtete der Bf im Jahr 2017 einen Betrag von Euro 129,96.

Im Jahr 2018 zahlte der Bf für Rezeptgebühren einen Betrag von Euro 264,00. Für auf Krankenkasse verschriebene Präparate, deren Krankenkassenpreis unter dem Selbstbehalt liegt, entstanden ihm in diesem Jahr Kosten von Euro 28,74. Für Artikel ohne Krankenkassenrezept (Privatrezept oder ohne Rezept) entrichtete der Bf im Jahr 2018 einen Betrag von Euro 500,73.

Im Jahr 2019 zahlte der Bf für Rezeptgebühren einen Betrag von Euro 225,70,00. Für auf Krankenkasse verschriebene Präparate, deren Krankenkassenpreis unter dem Selbstbehalt liegt, entstanden ihm in diesem Jahr Kosten von Euro 6,10. Für Artikel ohne Krankenkassenrezept (Privatrezept oder ohne Rezept) entrichtete der Bf im Jahr 2018 einen Betrag von Euro 527,18.

Die weiteren vom Bf als außergewöhnliche Belastungen beantragte Kosten in den Jahren 2017, 2018 und 2019 wurden weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Diese können nicht festgestellt werden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem durch die Abgabenbehörde vorgelegten Akt, dem Vorbringen und den vorgelegten Unterlagen des Bf sowie der eingeholten Auskünfte des Sozialministeriumservice, welche dem Gericht bereits im Zuge eines Vorverfahrens übermittelt wurden (ärztlichen Sachverständigengutachten vom 15.11.2013, RV/4100171/2019).

Die Feststellungen zur Behinderung des Bf ergeben sich aus dem ärztlichen Sachverständigengutachten des Sozialministeriumsservice vom 15.11.2013 inklusive händischer Zusatzeintragung bezüglich der vorliegenden Diabeteserkrankung. Zudem werden diese Daten auch in der vorgelegten Kopie des Behindertenpasses bestätigt.

Die erzielten Einkünfte des Bf in den streitgegenständlichen Jahren ergeben sich aus Lohnzetteln (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) und aus den eingereichten

Abgabenerklärungen (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Diese stehen zwischen den Verfahrensparteien unstrittig fest.

Hinsichtlich der als außergewöhnlichen Belastungen beantragten Kosten ist auszuführen, dass die Abgabenbehörde gemäß § 115 Abs 1 BAO die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und grundsätzlich von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, welche für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Nach § 119 Abs 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. In diesem Zusammenhang sieht § 138 Abs 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben.

Kann dem Abgabepflichtigen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand (ua VwGH 30.4.2003, 98/13/0119; 28.5.2008, 2006/15/0125) und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl VwGH 25.3.1992, 90/13/0295; 27.5.1998, 97/13/0051; 28.5.2008, 2006/15/0125). Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150). Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027).

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er somit in diesem Zusammenhang selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl ua VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120; 10.08.2005, 2001/13/0191; 22.02.2001, 98/15/0123). Die bloße Behauptung von Kosten durch den Abgabepflichtigen ist in diesem Zusammenhang nicht ausreichend. Diese Pflicht zum Nachweis bzw zur Glaubhaftmachung von außergewöhnliche Belastungen trifft jeden Abgabepflichtigen, unabhängig von seinem beruflichen Umfeld. Dass der Bf vor seiner Pensionierung als Arzt tätig war und über eine medizinische Ausbildung verfügt, entbindet diesen nicht von dieser Verpflichtung.

Im gegenständlichen Fall wurde der Bf sowohl durch die Abgabenbehörde als auch durch das Verwaltungsgericht aufgefordert Nachweise für die als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten vorzulegen bzw diese glaubhaft zu machen.

Bereits mit Ergänzungsersuchen vom 21.01.2020 forderte die Abgabenbehörde den Bf auf Nachweise für die als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten des Jahres 2017

vorzulegen und wurde er auch darauf hingewiesen, dass eine Anerkennung ohne Vorlage von Unterlagen grundsätzlich nicht möglich ist. In weiterer Folge wurde vom Bf lediglich ein Schreiben eines Lungenfacharztes aus dem Jahr 2008, in welchem ein Langzeitaufenthalt am Meer empfohlen wird, eine Bewilligung eines Kostenbeitrages für 28 Tage Meeresaufenthalt der ***Versicherungsanstalt*** aus dem Jahr 2018, ein Ausdruck von der Homepage der ***Versicherungsanstalt*** zum Thema Meeresaufenthalt und eine vorgelegte Kopie seines Behindertenpasses übermittelt. Nachweise über getragene Kosten, medizinische Unterlagen, oder andere Dokumente wurden nicht vorgelegt.

Mittels Vorhalt vom 22.09.2021 forderte die Behörde den Bf auf sämtliche Belege zu Medikamentenkosten der Jahre 2017, 2018 und 2019 vorzulegen, in welchen genaue Medikamentenbezeichnungen angeführt sind. Der Bf übermittelte in weiterer Folge lediglich Rezeptgebührenbestätigungen, aus welchen die im Sachverhalt festgestellten Medikamentenbezüge ersichtlich sind. Um welche Medikamente es sich konkret handelt, ist anhand der Rezeptgebührenbestätigungen nicht ersichtlich und wurde dies vom Bf nicht bekanntgegeben.

Im Zuge der Vorlageanträge führte der Bf an, dass er Medikamentenrechnungen nicht vorlegt, da diese Informationen dem Datenschutz unterliegen. Dem ist zu entgegnen, dass die Verarbeitung von personenbezogenen Daten durch die Abgabenbehörde (und auch durch das Verwaltungsgericht) gemäß § 48d Abs 1 BAO zulässig ist, wenn sie für Zwecke der Abgabenerhebung oder sonst zur Erfüllung ihrer Aufgaben oder in Ausübung öffentlicher Gewalt, die ihr übertragen wurde, erforderlich ist. Die Verarbeitung besonderer Kategorien personenbezogener Daten im Sinne des Art 9 Abs 1 der Verordnung (EU) 2016/679 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. Nr. L 119 vom 4.5.2016 S 1 (im Folgenden: DSGVO), durch eine Abgabenbehörde ist gemäß § 48d Abs 2 BAO zulässig, wenn die Voraussetzungen des Abs 1 und ein erhebliches öffentliches Interesse im Sinne des Art 9 Abs 2 lit g DSGVO vorliegen. Mit der Bestimmung des § 48d Abs 2 BAO wird damit für Kosten einer Krankheit oder Behinderung die Rechtmäßigkeit der Verarbeitung von personenbezogenen Daten im Zuge eines Abgabenverfahrens normiert (vgl. ErlRV 65 BlgNR 26. GP, S 56). Zudem unterliegen sowohl Bedienstete des Finanzamtes als auch des Verwaltungsgerichts der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht nach § 48a BAO. Die Nichtvorlage von Medikamentenrechnungen aufgrund von datenschutzrechtlichen Bedenken kann Seitens des Gerichts daher nicht nachvollzogen werden.

Auch mit dem Vorlagebericht der Abgabenbehörde vom 30.05.2022, welchem Vorhaltcharakter zukommt (vgl. *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar, § 265, Rz 11), wurde der Bf über die mangelnde Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung der als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten informiert. Er reagierte jedoch nicht darauf und legte keine weiteren Dokumente vor.

Schließlich wurde der Bf durch das Gericht mittels Vorhalt detailliert aufgefordert Nachweise für die beantragten außergewöhnlichen Belastungen vorzulegen. Der Vorhalt wurde ordnungsgemäß zugestellt, jedoch nicht behoben.

Darauf hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang zudem, dass der Bf bereits in einem abgeschlossenen Beschwerdeverfahren betreffend der Einkommensteuer 2014 mehrmals durch das Gericht über die Verpflichtung zur Nachweisführung bzw Glaubhaftmachung von außergewöhnlichen Belastungen belehrt wurde (siehe BFG vom 16.09.2024, RV/4100171/2019).

Zusammengefasst wurde der Bf mehrmals zur Vorlage von Nachweisen für seine beantragten außergewöhnlichen Kosten ersucht, kam diesen Aufforderungen jedoch nicht bzw lediglich ungenügend nach.

Zu den einzelnen als außergewöhnlichen Belastungen beantragten Kosten ist wie folgt auszuführen:

Zu den in den Kostenaufstellungen des Bf der Jahre 2017-2019 angeführten Fahrtkosten zu Ärzten und Krankenhäusern sowie mit diesen Terminen in Zusammenhang stehenden weiteren Kosten wurden vom Bf keine Unterlagen vorgelegt. In den Aufstellungen werden weder konkrete Namen von Ärzten angeführt, noch werden genaue Adressen für die Nachvollziehbarkeit der Wegstrecken angegeben. Es werden lediglich allgemeine Ortsbezeichnungen und als Begründung überwiegend Schlagworte wie zB „verschiedene Fachärzte“, „Lungenfacharzt“, „Fachärzte“ oder „Internist“ angegeben. Anhand der vorgelegten Kostenaufstellungen und mangels Vorlage von weiteren Unterlagen lässt sich für das Gericht somit nicht feststellen, dass der Bf in den beschwerdegegegenständlichen Jahren Kosten iZm Arztbesuchen erwachsen sind. Diese wurden vom Bf weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Hinsichtlich der beantragten Kosten und Fahrtkosten zu Kuren im In- und Ausland wurde in den eingereichten Kostenaufstellungen ebenfalls lediglich ein Ort und allgemeine Begründungen wie etwa „Kur“, „Kur+Therme“ oder „Kuraufenthalt“ angeführt. Als weitere Nachweise wurden lediglich ein Schreiben eines Lungenfacharztes aus dem Jahr 2008, in welchem dem Bf ein Meeraufenthalt in den Herbst- und Wintermonaten empfohlen wird, und ein Schreiben der ***Versicherungsanstalt*** aus dem Jahr 2018, wonach für einen Meeresaufenthalt von 28 Tagen ein Kostenbeitrag gewährt wird, vorgelegt. Anderen Nachweise, wie zB ärztliche Verordnungen, Rechnungen, Bestätigungen, etc, wurden vom Bf trotz mehrfacher Aufforderung nicht vorgelegt. Für das erkennende Gericht kann daher weder nachvollzogen werden, ob diese Kurtermine stattgefunden haben, noch woraus sich die vom Bf angegebenen Kosten zusammensetzen. Ebenso wenig können die beantragten Fahrtkosten nachvollzogen werden. Die Empfehlung eines Arztes für einen Meeresaufenthalt aus dem Jahr 2008 stellt für das Gericht keinen Nachweis für Kurkosten in den Jahren 2017 bis 2019 dar. Auch aus dem

Schreiben der ***Versicherungsanstalt***, wonach ein Kostenbeitrag zu einem Meeresaufenthalt von 28 Tagen gewährt wird, kann kein Nachweis für tatsächliche Kuraufenthalte in den Jahren 2017 bis 2019 erblickt werden. Weder wird in diesem Schreiben ein Kuraufenthalt bestätigt, noch wurden Dokumente vorgelegt aus welchen erschlossen werden kann, zu welchem Meeresaufenthalt der Zuschuss geleistet wurde bzw ob dieser tatsächlich bezahlt wurde. Für die im Zuge der Beschwerden beantragten „pauschalen“ Kosten für Heilaufenthalte wurden ebenso keine Unterlagen vorgelegt. Das erkennende Gericht kann somit im Sinne der freien Beweiswürdigung mangels Vorlage von Unterlagen nicht feststellen, dass in den Jahren 2017 bis 2019 Kuraufenthalt stattgefunden haben bzw dem Bf in diesem Zusammenhang Kosten erwachsen sind. Diese Kosten wurden vom Bf weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Zu den vom Bf gemäß seiner Aufstellung als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten für Medikamente ist auszuführen, dass als Nachweise für jedes Jahr eine Rezeptgebührenbestätigung einer Apotheke in ***Apotheke-Ort*** vorgelegt wurde. Aus diesen Bestätigungen lassen sich die Höhe der Rezeptgebühren, Kosten für auf Krankenkassenrezepte verschriebene Präparate, welche unter dem Selbstbehalt liegen, und die Beträge für Artikel, die in dieser Apotheke ohne Krankenkassenrezept gekauft wurden, entnehmen. Weitere Unterlagen zu Medikamenten wurden vom Bf trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Dem Gericht liegen weder Rechnungen, Bestätigungen einer Versicherungsanstalt, ärztliche Verordnungen, Rezepte, oder andere zum Nachweis geeignete Unterlagen vor. Es kann daher nicht festgestellt werden, um welche Medikamente es sich bei den laut Rezeptgebührenbestätigung bezogenen Medikamenten im Detail handelt, noch können darüberhinausgehende Medikamentenkosten festgestellt werden.

Auch hinsichtlich der beantragten Fahrtenkosten zur ***Versicherungsanstalt*** und zu Apotheken wurden vom Bf keine Nachweise oder Aufzeichnungen vorgelegt. Es liegen keine Terminbestätigungen, kein Fahrtenbuch oder sonstige Nachweise vor, welche die angegebenen Fahrten bestätigen. Aus der vorgelegten Rezeptgebührenbestätigung können ebenso keine konkreten Termine bei Apotheken entnommen werden. Ebenso können die angegebenen Fahrtstrecken mangels Angabe von Adressen nicht nachvollzogen werden. Bei Einkäufen in Apotheken entspricht es zudem der allgemeinen Lebenserfahrung, dass diese mit Anschaffungen des täglichen Lebens verbunden werden. Für die in den Beschwerden getroffene Behauptung, wonach den Fahrten zu Apotheken immer Ärztebesuche vorausgingen, es sich bei diesen Kosten somit eigentlich um Fahrtkosten zu Ärzten handelt, wurden keine Nachweise vorgelegt. Ebenso ist das Vorbringen des Bf, wonach er rezeptpflichtige Medikamente in Apotheken als pensionierter Arzt nur persönlich unter Vorlage seines Arztausweises erhalte, nicht nachvollziehbar. Zusammengefasst wurden Fahrtkosten zu Apotheken und zur ***Versicherungsanstalt*** vom Bf somit weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht und können daher vom erkennenden Gericht auch nicht festgestellt werden.

Des Weiteren beantragte der Bf Kosten für Fußpflege (inklusive Fahrtkosten) als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang wurden vom Bf trotz Aufforderung keine Nachweise wie ärztliche Verordnungen, Bestätigungen, Rechnungen oder andere Unterlagen vorgelegt. Das erkennende Gericht kann somit die Existenz dieser Kosten im Sinne der freien Beweiswürdigung nicht feststellen.

Vom Bf wird die Berücksichtigung von Kosten für „medizinische Hilfsmittel“ und „diverse Heilbehelfe“ sowie die mit deren Anschaffung zusammenhängenden Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastungen begehrt. In diesem Zusammenhang wurden vom Bf ebenfalls keine Nachweise (Rechnung, ärztliche Verordnung, etc) vorgelegt. Es ist somit nicht einmal möglich zu beurteilen, um welche Anschaffungen es sich konkret handelt. Die angeführten Kosten können somit vom Gericht nicht festgestellt werden.

Ebenso wird vom Bf die Berücksichtigung von Kosten für die Anschaffung einer Infrarotkabine als außergewöhnliche Belastungen begehrt, wobei für die Jahr 2017 bis 2019 gemäß den übermittelten Kostenaufstellungen eine AfA von Euro 740,73 jährlich in Ansatz gebracht wird. Dem Gericht liegen hierzu keine Unterlagen vor und können diese Kosten demgemäß nicht festgestellt werden.

Schließlich wurden vom Bf auch keine Unterlagen zu den im Jahr 2017 als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt beantragten Kosten für eine Bildschirmarbeitsbrille (inklusive Fahrtkosten) und für Zahnbehandlungen vorgelegt. Auch diese Kosten wurden vom Bf weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht und können nicht festgestellt werden.

Zusammengefasst konnten vom erkennenden Gericht somit lediglich Kosten für die in den Rezeptgebührenbestätigungen angeführten Medikamente festgestellt werden. Sämtliche weitere in den Aufstellungen des Bf der Jahre 2017, 2018 und 2019 angeführten Kosten wurden von diesem weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht und liegen hierfür keine Unterlagen vor.

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 2017, Einkommensteuer 2018 und Einkommensteuer 2019). 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 Euro 36.400,00 grundsätzlich 12% 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 vom 15.11.2013 vor, wonach bei dem Bf aufgrund mehrerer Erkrankungen ein dauerhafter Behinderungsgrad in Höhe von 90 % vorliegt. Unter anderem wird darin bestätigt, dass auch die Erkrankung Diabetes mellitus vorliegt und daraus ein Behindertengrad von 20 % resultiert.

Gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 112/2012 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 85 % bis 94 % jährlich ein Freibetrag von Euro 507,00 gewährt. Dieser Freibetrag steht den Bf für die Jahre 2017 und 2018 auch im gegenständlichen Fall aufgrund der nachgewiesenen Behinderung von 90% zu und wurde dies auch bereits durch die Abgabenbehörde in den erlassenen Einkommenssteuerbescheiden rechtsrichtig berücksichtigt. Für das Jahr 2019 steht dem Bf ident ein Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988 idF BGBl I Nr 103/2019 in Höhe von Euro 837,00 zu, welcher ebenfalls bereits durch die Abgabenbehörde rechtskonform berücksichtigt wurde.

Laut § 35 Abs 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages (§ 35 Abs 3 EStG 1988) auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs 6 EStG 1988). 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, genannten Mehraufwendungen berücksichtigt werden (vgl *Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 35, Rz 47 [Stand 1.6.2024, rdb.at]).

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 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, 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 dem Bf liegt wie oben ausgeführt ein festgestellter Grad der Behinderung von 90 % vor.

Gemäß § 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, sind ua Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids in Höhe von Euro 70,00 monatlich zu berücksichtigen. Der Abzug des Diätpauschalbetrages ohne Selbstbehalt erscheint möglich, wenn die innere Krankheit zu einer Steigerung des bestehenden Ausmaßes der Körperbehinderung auf zumindest 25 % führt (vgl *Müller*, SWK

1997, S 644). Liegt insgesamt eine mindestens 25 %ige Behinderung vor, genügt es jedoch für den Entfall des Selbstbehalts, wenn der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20 % iSd Einschätzungsverordnung oder der Richtsatzverordnung beträgt (vgl. *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹, § 35, Rz 13). Im gegenständlichen Fall liegt eine Gesamtbehinderung von 90 % vor, wobei durch das Bundessozialamt aufgrund der Diabeteserkrankung ein Behindertengrad von 20 % festgestellt wurde. Nach der oben zitierten Literatur ist somit anhand der festgestellten prozentualen Behinderungen des Bf ein Pauschalbetrag für seine Diabeteserkrankung für die Jahre 2017 bis 2019 in Höhe von jährlich 840,00 zu berücksichtigen. Dieser wurde auch bereits durch die Abgabenbehörde in den erlassenen Einkommenssteuerbescheiden anerkannt.

Gemäß § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von Euro 190,00 monatlich zu berücksichtigen. Dem Gutachten des Sozialministerium Service vom 15.11.2013 ist zu entnehmen, dass beim Bf eine Gehbehinderung vorliegt und die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar ist. Laut den Daten der Finanzverwaltung liegt hierfür auch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 vor. Dem Bf ist daher aufgrund seiner Behinderung der gegenständliche Pauschalbetrag in Höhe von Euro 2.280,00 pro Jahr anzuerkennen und wurde dieser auch bereits vom Finanzamt in den Einkommensteuerbescheiden 2017-2019 berücksichtigt.

Gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist nochmals auszuführen, 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; Jakom/Vock EStG, 2017, § 34 Rz 9*).

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 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, ("...Aufwendungen für Heilmittel ...sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen") geht eindeutig hervor, dass diese anhand von Unterlagen (Belegen) nachgewiesen werden müssen. Eine Glaubhaftmachung reicht in diesem Fall nicht aus.

Ein Rechtsanspruch auf den Abzug außergewöhnlicher Belastungen besteht nur bei Vorliegen aller rechtsverbindlich normierten Voraussetzungen. Eine bloße Behauptung von Ausgaben ist für die Berücksichtigung von Werbungskosten, außergewöhnlichen Belastungen oder Sonderausgaben nicht hinreichend. Ein Fehlen von Nachweisen liegt in der Sphäre des Bf und trifft seine Beweislast.

Wie bereits oben im Zuge der Sachverhaltsdarstellung und der Beweiswürdigung umfangreich ausgeführt, hat der Bf mit Ausnahme von Rezeptgebührenbestätigungen für die von ihm als außergewöhnlichen Belastungen beantragten Kosten trotz mehrfacher Aufforderung überhaupt keine Nachweise vorgelegt bzw hat er diese Kosten auch nicht glaubhaft gemacht. Diese beantragten außergewöhnliche Belastungen ohne jeglichen Nachweis sind somit weder mit noch ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Lediglich Medikamentenkosten wurden vom Bf Anhand von Rezeptgebührenbestätigungen nachgewiesen. Zu diesen ist folgendes auszuführen:

Zu den als außergewöhnliche Belastungen 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 vom Bf als Nachweis für Rezeptgebühren und Kosten für auf Krankenkassenrezepten verschriebene Präparate, deren Krankenkassenpreis inkl Umsatzsteuer unter dem Selbstbehalt liegt, Rezeptgebührenbestätigungen einer Apotheke vorgelegt.

Mit den Rezeptgebührenbestätigungen wurden diese Kosten vom Bf nachgewiesen und wurde nach Ansicht des Gerichts auch glaubhaft gemacht, dass ihm 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 sind somit grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Ebenso können die Kosten für Medikamente, 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.

Der Bf hat trotz mehrmaliger Aufforderung keine Nachweise vorgelegt, aus welchen der Zusammenhang der Rezeptgebühren und der verschriebenen Medikamente mit seiner Behinderung nachvollzogen werden kann. Es wurden keine Rechnungen oder andere Dokumente vorgelegt, aus welchen ersichtlich ist für welche Medikamente die Rezeptgebühren bezahlt wurden bzw welche Medikamente der Bf von der Apotheke bezogen hat. Ein Zusammenhang zwischen den bezahlten Rezeptgebühren und der verschriebenen Medikamente mit der vorliegenden Behinderung wurde somit vom Bf nicht nachgewiesen .

Zusammengefasst sind daher die Kosten für Rezeptgebühren und Medikamente, welche auf Krankenkassenrezepten verschrieben wurden, in den Jahren 2017, 2018 und 2019 als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Ein ursächlicher und unmittelbarer Zusammenhang dieser 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.

Hinsichtlich der in den Rezeptgebührenbestätigungen angeführten Summen für Artikel, welche nicht auf Krankenkassenrezepten verschrieben wurden (somit ohne Rezept oder aufgrund eines Privatrezeptes), ist auszuführen, dass diese Kosten vom Bf mittels der Bestätigungen der Apotheke nachgewiesen wurden. Trotz Aufforderung erteilte die Bf jedoch 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.

Es wurden trotz Aufforderung keine Dokumente vorgelegt, aus welchen ersichtlich ist, um welche Produkte es sich handelt. Dass die in den Jahren 2017-2019 ohne Rezept (oder mit Privatrezept) 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 Vorlage von Unterlagen nicht nachvollziehbar. Der Nachweis bzw die Glaubhaftmachung, dass der Erwerb von Produkten in einer Apotheke ohne Rezept bzw mit Privatrezept in den Jahren 2017, 2018 und 2019 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.

Zusammengefasst sind im gegenständlichen Fall somit Kosten für auf Krankenkassenrezept verschriebene Medikamente und Rezeptgebühren als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, welche in den vorgelegten Rezeptgebührenbestätigungen angeführt sind. Ein Zusammenhang dieser Kosten mit Behinderung des Bf wurde nicht nachgewiesen, sodass diese Kosten als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen sind. Mangels Überschreitung des beim Bf gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 festgestellten Selbstbehaltes führen diese zu keiner steuerlichen Auswirkung. Die weiteren vom Bf bekanntgegebenen Kosten können mangels Vorlage von Unterlagen nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.

Der jährliche Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988, der Freibetrag für die Mehraufwendungen für eine Krankendiätverpflegung aufgrund der bestehenden Diabeteserkrankung und der Freibetrag aufgrund der Benutzung eines behindertengerechten Kfz sind in den Jahren 2017, 2018 und 2019 anzuerkennen und steuermindernd 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 bzw einer Glaubhaftmachung von als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten sowie der Nachweis eines Zusammenhangs mit einer bestehenden Behinderung ergibt sich aus den gesetzlichen Grundlagen und der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur. Die Frage, ob im gegenständlichen Fall ein entsprechender Nachweis bzw eine Glaubhaftmachung hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen erbracht wurde, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 8. Juli 2025