

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. Februar 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Jänner 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerde richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung des KFZ-Freibetrags gem. § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, der von der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beantragt, im angefochtenen Bescheid jedoch - aufgrund der vom Bundessozialamt übermittelten Behinderungsdaten für das Jahr 2018 - nicht berücksichtigt wurde.

Die übermittelten Daten weisen für die Bf. einen Grad der Behinderung im Ausmaß von 60% (von der Bf. wurde der Grad der Behinderung in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung mit 100% bekannt gegeben) aus.

Die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel oder das Vorliegen eines § 29b StVO-Ausweises wird darin nicht angezeigt. In der Begründung zum Vorlageantrag wird ausgeführt, dass der Bf. wegen dauernder starker Gehbehinderung nach dem 1. Jänner 2001 ein Ausweis gem. § 29b StVO ausgestellt worden sei, der gem. § 29 Abs. 6 StVO weiterhin Gültigkeit habe.

In der Beschwerde wurde ausgeführt:

Gem. § 93 Abs.3 lit. a BAO hat ein Bescheid ferner zu enthalten eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Dem Bescheid ist keine Begründung zu entnehmen, warum er von der Erklärung abweicht. Es wird beantragt, den Bescheid zurückzunehmen und erklärungskgemäß zu veranlassen.

BVE vom 20.3.2024:

Laut übermittelter Daten des Sozialministeriumservice beträgt Ihre Erwerbsminderung 60% inkl. der Diätverpflegung für Zucker bzw. Zöliakie. Eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist nicht aktenkundig und ist auch aus dem vorgelegtem Beiblatt nicht ersichtlich (ein aktueller vollständiger Bescheid des Sozialministeriumservice mit Beiblatt wurde nicht vorgelegt). Der beigebrachte Parkausweis des ***M*** entspricht nicht einem Ausweis gem. § 29b der StVO. Der Freibetrag für Gehbehinderte konnte somit nicht gewährt werden.

In *Ergänzung zum Vorlagebericht* vom 13.09.2022 (betr. ANV 2019) betreffend KFZ-Freibetrag wird folgendes ausgeführt:

Auch wenn man zu dem Schluss käme, dass es sich bei dem von der Bf. im Zuge des Rechtsmittelverfahrens zur ESt 2019 vorgelegten Parkausweis des Jahres 2013 um einen Ausweis gem. § 29b StVO handelt, kann dieser bezogen auf die steuerliche Begünstigung in den Jahren 2018 und 2019 insofern keine Berücksichtigung finden, als zwischenzeitig vom Bundessozialamt weitere Sachverständigengutachten erstellt wurden, mit denen die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht festgestellt wurde.

So wird in dem bisher dem BFG nicht übermittelten Gutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen vom 17.04.2017 (von der Bf. zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 übermittelt) dezidiert folgendes ausgeführt: Es liegen vom derzeitigen gesamten klinischen Standpunkt aller beurteilten Positionen keine Einschränkungen vor (Gehstrecke/Ein- Ausstieg/Transport-Haltemöglichkeiten und auch hinsichtlich Schmerzsituation), die nach den festgelegten Richtlinien zu einer Unzumutbarkeit ÖVM führen könnten. Auch aus dem bereits mit Vorlagebericht vom 13.09.2022 übermittelten Gutachten des Bundessozialamtes vom 21.08.2018 geht das Vorliegen der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht hervor.

Der Parkausweis des Jahres 2013 (ausgestellt vom ***M1***) ist daher durch die neuen Sachverständigengutachten überholt und damit außer Kraft gesetzt. Die von der Bf. dem Vorlageantrag beigelegte ärztliche Bestätigung eines Arztes für Allgemeinmedizin vom 22.05.2023, in dem dieser die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bestätigt, kann ebenso wie der vorgelegte Befund eines radiologischen Instituts (ohne Datum)

die in § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen geforderte Bescheinigung gem. § 29b StVO nicht ersetzen.

Stellungnahme vom 7.5.2025:

Betr: Beschwerdevorlage der Dienststelle FA61 des FA Österreich vom 13.6.2024, GZ. ***GZ1*** unter Bezug auf den Vorlagebericht vom 13.9.2022 zu GZ. ***GZ2*** betreffend ESt 2019 bezüglich des angefochtenen Bescheids über die ESt 2018 vom 9.1.2024;

Im angefochtenen Bescheid wird der Grad der Behinderung entgegen der Erklärung zur ANV mit 60% anstatt 100% festgesetzt.

*Diese Festsetzung erfolgte entsprechend OB ***OB*** der BASB Landesstelle OO-Linz vom 21.08.2018.*

Gem. den geltenden Lohnsteuerrichtlinien, Rz, 839f ist die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses nicht möglich. Werden in einem Kalenderjahr vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) aufgrund mehrerer Befunde (zB.: aufgrund eines Antrages auf Neufestsetzung oder einer Neuuntersuchung bei Befristung) unterschiedliche Grade der Behinderung festgesetzt, ist aus Vereinfachungsgründen für das ganze Kalenderjahr der höhere festgestellte Grad der Behinderung anzusetzen.

*Der Aufwand für die laufenden Behandlungen durch den im Ausland anerkannten Heil-praktiker ***1*** wurde noch nicht dargestellt.*

Ein

solcher wird grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung anerkannt vgl LStR 2002 Rz 902, ärztliches Attest nur nötig, wenn die behandelnde Person nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften nicht zur Heilbehandlung befugt ist).

Erforderlich sei aber der Nachweis, dass die Behandlung im Zusammenhang mit der Behinderung steht und aus Sicht der Behinderung medizinisch Indiziert ist: Mit einer Gesundheitsmaßnahme in Zusammenhang stehende Aufwendungen stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG dar, wenn sie zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich sei, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit (oder sonstigen körperlichen Beeinträchtigung) nachweislich notwendig wären (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254). Für den Nachweis der Zwangsläufigkeit ist im Fall alternativ-medizinischer Behandlungen die ärztliche Verordnung erforderlich (vgl zB VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039 mit Verweis auf Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG 54. Lfg., (2013), § 34 Anhang II - ABC, Krankheitskosten).

Inwieweit sich Ra 2017/13/0039 des VwGH und Rz 902 der LStR 2002 widersprechen bzw. diese beiden korrelieren, entzieht sich meiner Beurteilung.

Die Abgabenbehörde moniert (im Verfahren zu 2019), dass im vorliegenden Fall die durch die Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit weder durch ärztliche Verordnungen

*nachgewiesen noch Kostenersätze durch die Krankenkasse gewährt wurden, und hat daher (wieder im Verfahren zu 2019) die Kosten des Heilpraktikers ***1*** nicht anerkannt.*

Als Kosten der Heilbehandlung gelten gem. § 4 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen ua. Therapiekosten. Wird der Freibetrag gem. § 3 leg.cit, beansprucht können mit diesen im Zusammenhang stehende Fahrtkosten zusätzlich geltend gemacht werden. Aktenkundig sind die Krebserkrankungen, die wohl hinlänglich die Zwangsläufigkeit von Therapien nachweisen.

*Diesbezüglich stellte das BSA bereits 2010 einen GdB von 100% fest, der 2018 von der BSAB-Landessteile OÖ. noch mit 10% beschieden wurde. Auch wenn diese Festsetzung 2018 nicht mehr zu einer Erhöhung des GdB geführt hat, sind diese Krebserkrankungen Teil der Behinderung. Diese Verringerung ist wohl selbstevident auf die laufenden Behandlungen wegen Adenokarzinom bei dem anerkannten Heilpraktiker ***1*** zurückzuführen. Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes, soweit sie durch die Behinderung verursacht sind, sind als Heilbehandlungen einzustufen (UFS RV/0427-G/06 vom 11.12.2006). Eine solche Feststellung eines medizinischen BSAB-Sachverständigen macht wohl eine zusätzliche ärztliche Verordnung obsolet und muss demzufolge als Nachweis der Zwangsläufigkeit gelten.*

Ich stelle daher den Antrag, den Grad der Behinderung (GdB) mit 100% festzusetzen und den KfZ-Freibetrag gem. § 3 Abs. 1 der VO über Außergewöhnliche Belastungen entsprechend dem gem. § 29b StVO Abs. 1 idF 2013 und Abs. 6 idgF vor dem 21.08.2018 gültigen Park-Ausweis zu berücksichtigen.

*Außerdem beantrage ich, die Kosten des Heilpraktikers ***1*** von € 1.560,-- laut beiliegender Honorarnote sowie das amtliche Kilometergeld von € 0,42/km für 12 Fahrten ***Bf1-Adr***-***Ort in D*** — ***Bf1-Adr*** a km 580,60 (gegoogelt), in Summe daher € 2.926,22 als Kosten der Heilbehandlung anzuerkennen.*

Im übrigen stimme ich hiermit dem Übergang der Zuständigkeit vom Bundesfinanzgericht auf die Abgabenbehörde zum Zweck der Aufhebung des angefochtenen Bescheides gem. § 300 Abs 1 lit a BAO zu.

Die gegenständliche Stellungnahme der Bf wurde der belangten Behörde zwecks Abgabe einer Erklärung, ob einer Erledigung gem. § 300 BAO zugestimmt wird, mit Beschluss vom 21.7.2025 übermittelt. Mit Schreiben vom 25.8.2025 verweigerte die Abgabenbehörde ihre Zustimmung zur Bescheidaufhebung betr. Einkommensteuer 2018 und 2019.

Die Ausgaben im Zusammenhang mit der Behandlung des Heilpraktikers ***1*** laut Honorarnote vom 14.12.2018 wurden von der Bf erstmals mit ihrer Stellungnahme vom 07.05.2025 begehrt. Diesbezüglich wird von der Abgabenbehörde (vgl. Stellungnahme vom 25.8.2025) auf die Ausführungen im Vorlagebericht zur Einkommensteuer 2019 vom

13.09.2022 betreffend die geltend gemachten Ausgaben aufgrund der Honorarnote vom 02.12.2019 verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Von der Bf wurden folgende *außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in der Steuererklärung für 2018 geltend gemacht*:

- KFZ-Freibetrag gem. § 3 Abs. 1 der VO über außergewöhnliche Belastungen
- Grad der Behinderung im Ausmaß von 100%
- Weiters wurden Pauschbeträge (bspw. Diätverpflegung für Zuckerkrankheit, Zöliakie) beantragt.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Voraussetzungen für den KFZ-Freibetrag vorliegen sowie der GdB mit 100% zu berücksichtigen ist.

Im Zuge der Beschwerdeerledigung wurden folgende SV-Gutachten berücksichtigt:

- Sachverständigen (SV)-Gutachten vom 17.10.2010
- SV-Gutachten vom 17.4.2017
- SV-Gutachten vom 21.8.2018

In den vom Bundessozialamt übermittelten Daten sind für das Jahr 2018 ein Behinderungsausmaß von 60%, eine Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sowie das Nichtvorliegen eines § 29b StVO-Ausweises vermerkt.

Da zusätzlich zum Bundessozialamt dieses Ausmaß auch im aktuellen SV-Gutachten vom 21.8.2018 festgelegt wurde, steht somit fest, dass der GdB 60% beträgt.

Auf Basis dieser Einschätzung wurde von der Abgabenbehörde in der BVE vom 20.3.2024 der GdB mit 60% inkl. der Diätverpflegung für Zucker bzw. Zöliakie angesetzt. In der angeführten Mitteilung des Bundessozialamtes ist weiters vermerkt, dass eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht vorliegt. Nachdem dieser Umstand in beiden SV-Gutachten bestätigt wurde und demnach kein Kfz-Freibetrag zusteht, ist der Parkausweis des Jahres 2013 (ausgestellt vom ***M1***) im Beschwerdezeitraum nicht mehr verwendbar.

SV-Gutachten vom 17.4.2017:

Ergebnis der durchgeführten Begutachtung

Lfd.Nr. Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten
Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate
andauern werden:

- 1 Endometriumkrebserkrankung - Z.n. TotalOP, CTX
- 2 Abnützungerscheinung der Wirbelsäule
- 3 Lactose/Fructoseunverträglichkeit(LG berücksichtigt DB)
- 4 Glutenunverträglichkeit Anamn. Glutenunverträglichkeit festgestellt worden
(Labortechnisch) - Keine Biopsie. Seit 1 Jahre diätische Maßnahmen durchgeführt
- 5 Postcholecystektomiesyndrom - Fettunverträglichkeit Medikation notwendig

Stellungnahme zu gesundheitlichen Änderungen im Vergleich zum Vorgutachten:

LG nach RVO 1965

Ansuchen um Zusatzeintrag D1, D3 nachLG (nach RVO) in Pos 1 (Endometrium-
Krebserkrankung) vorliegend.

Positionen werden wie im Vorgutachten beibehalten Pos 4-5 neu hinzugekommen und
entsprechend angeführt, aber nicht eingeschätzt, da kein Antrag auf Neufeststellung
gestellt wurde.

Gesamtgrad der Behinderung weiterhin bei 100%.

Anamn. Glutenunverträglichkeit festgestellt worden (Labortechnisch).

Seit 1 Jahre strikte diätische Maßnahmen durchgeführt (zusätzlich auch
Lactose/Fructoseintoleranz wie im LG festgehalten). Zusätztl. Fettunverträglichkeit (lt.
Befunde Postcholecystektomiesyndrom) - Gewicht konstant haltbar. Unter regelm.
Vitamine rel. gut adaptiert (siehe Befund HA). Entsprechende Medikation für Gallenfluss
notwendig, ebenso für Lactose und Fructose

Folgende Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Kranken-
diätverpflegung liegen vor, wegen:

- ☐ Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie, Aids, Phenylketonurie oder eine vergleichbare
schwere Stoffwechselerkrankung nach Pos. 09.03. GdB: 20 v.H.
- ☐ Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit GdB: 20 v.H.
- ☐ Erkrankungen des Verdauungssystems GdB: 20 v.H.

Gutachterliche Stellungnahme:

D1 - Glutenunverträglichkeit/intoleranz(Labortechn . Nachgew. und diätischen Erfolg)

D2 - Postcholecystektomiesyndrom - Medikation notwendig

D3 - nachgew.Lactose/Fructoseunverträglichkeit(LG berücksichtigt D3)

Es liegen vom derzeitigen gesamten klinischen Standpunkt/aller beurteilten Positionen keine Einschränkungen vor (Gehstrecke/Ein-Ausstieg/Transport - Haltemöglichkeit und auch hinsichtl. Schmerzsituation), die nach den festgelegten Richtlinien zu einer Unzumutbarkeit ÖVM führen könnten.

Daten des Bundessozialamtes:

Gilt für 2018

Behindertenpass-Nr.: ***OB***

Ausstellende Behörde: BASB Landesstelle OÖ

Grad der Behinderung: 60%

Unzumutbarkeit d. Benutzung öffentl. Verkehrsmittel: Nein

§ 29b StVO-Ausweis: Nein

Diätverpflegung wegen: Galle, Magen, Zucker

SV-Gutachten vom 21.8.2018:

Die Gutachtenserstellung erfolgte wegen eines von der Bf gestellten Antrages auf Ausstellung eines Behindertenpasses.

Anamnese:

1999 Schilddrüsenoperation.

Vor 30 Jahren Cholezystektomie.

2010 Endometriumcarcinom, Hysterektomie und Adnexektomie.

Lactose-, Fructose- und Glutenunverträglichkeit bekannt.

Zunehmende Arthrose der Finger- und Zehengelenke, sowie Gonarthrose.

Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule.

Zunehmende Muskelschwäche, V. a. Sarkopenie, mit Gangunsicherheit.

BP vorhanden seit 19.10.2010 (Gesamtgrad der Behinderung: 100 %, D3 und DI)

Derzeitige Beschwerden:

Kreuzschmerzen, Gelenksschmerzen, ständiges Ziehen bis in die Kniegelenke, rechts mehr als links, Nackenschmerzen, Schmerzen in den Fingern und Zehen, Muskelatrophie, Muskelschmerzen, Gangunsicherheit und Krämpfe. Am schlimmsten ist jedoch die Muskelatrophie, Unsicherheit, Koordinationsstörung und Schwäche.

- Gutachten, Bundesamt f. Soziales und Behindertenwesen, vom 04.04.2017, Antrag auf Vornahme einer Zusatzeintragung: Endometriumkrebserkrankung, Z. n. totale Operation, Abnützungserscheinungen der Wirbelsäule, Lactose/Fructoseunverträglichkeit, Glutenunverträglichkeit, Postcholezystektomiesyndrom und Fettunverträglichkeit. die medizinischen Voraussetzungen für die Zusatzeintragung lagen nicht vor;

- Gutachten, Bundesamt f. Soziales und Behindertenwesen, vom 05.02.2018: Deg. WS-Veränderungen: 30 %. Lactose- u. Fructoseunverträglichkeit 20 % Glutenunverträglichkeit: 20 %, Postcholezystektomiesyndrom: 20 %, Gelenksschmerzen- 20 %, Z. n. Endometriumcarcinom-OP 2010: 10%, Z.n. Schilddrüsenkarzinom 1999:10 %.

Zusammenfassung relevanter Befunde (inkl. Datumsangabe):

- Ärztliche Bestätigung vom 16.01.2018:

(Bandscheibenvorfall im oberen LWS-Bereich, sowie Wirbelgleiten im unteren LWS-Bereich mit chronischen Schmerzen)

- Ärztliche Stellungnahme vom 26.03.2018:

(Z. n. Schilddrüsen- und Gebärmutterkrebs, zunehmende muskuläre Schwäche im Sinne einer Sarkopenie mit Gangunsicherheit, Sturzgefahr und Koordinationsstörung, trotz Gegenmaßnahmen, Stiegesteigen ist zunehmend schwierig-, längere Distanzen können kaum bewältigt werden)

- Gutachten, Bundesamt f. Soziales und Behindertenwesen, vom 05.02.2018: {Gesamtgrad der Behinderung: 30 %, Zusatzeintragung DI, D2 u. D3)

Lfd. Nr.: Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden:

- 1 *Gelenks- und Skelettschmerzen*
Diffuse Skelett- und Gelenksschmerzen und Muskelatrophie mit Krämpfen beidseits, Schwäche, Unsicherheit beim Gehen und *Koordinationsprobleme* *Gdb* 50 %
- 2 *Degenerative Wirbelsäulenveränderungen*
Degenerative Veränderungen im BWS- und zuletzt im HWS-Bereich mit rezidivierenden und anhaltenden Schmerzen bei Discusprolaps im Bereich der LWS, sowie zunehmende HWS-Probleme mit Glutenunverträglichkeit höhergradiger Funktionseinschränkung und Kopfschmerzen *Gdb* 40 %
- 3 Bekannte Glutenunverträglichkeit und ständig notwendige Diät *Gdb* 20 %
- 4 Zustand nach Cholezystektomie Postcholezystektomiesyndrom mit Fettunverträglichkeit und notwendiger Diät *Gdb* 20 %
- 5 Lactose- und Fructoseunverträglichkeit *Gdb* 20 %
Ständig notwendige Diät, reduzierter Ernährungszustand
- 6 Zustand nach Endometriumcarcinom 2010
Maligne Erkrankung, außerhalb der Heilungsbewährungsgrenze, kein Hinweis für Rezidiv *Gdb* 10 %
- 7 Zustand nach Schilddrüsenkarzinom 1999
Kein Hinweis für Rezidiv, Substitutionstherapie mit Thyrex *Gdb* 10 %

Gesamtgrad der Behinderung: 60 %,

Begründung für den Gesamtgrad der Behinderung:

Pkt. 1 steht Im Vordergrund wegen den diffusen Skelettschmerzen, Muskelatrophie, Muskelschwäche und Koordinationsproblemen mit V. a. Sarkopenie.

Pkt 2 wirkt sich auf die Schmerzsituation und Beweglichkeit ungünstig aus, vor allem beim Bücken und Stehen, und erhöht um 1 Stufe.

Pkt 3,4 u. 5 wirken sich im Alltag ungünstig aus, sind jedoch zu gering, und bewirken keine zusätzliche Erhöhung des Gesamtgrades der Behinderung.

Pkt 6 u. 7 erhöhen wegen der Geringfügigkeit nicht.

Folgende beantragten bzw. in den zugrunde gelegten Unterlagen diagnostizierten Gesundheitsschädigungen erreichen keinen Grad der Behinderung:
Varikosis Grad 1-2

Stellungnahme zu gesundheitlichen Änderungen im Vergleich zum Vorgutachten:

- Das Hauptproblem sei, laut ärztlicher Stellungnahme vom 26.03.2018, eine Sarkopenie mit Gangunsicherheit, Muskelschwäche und Koordinationsstörung.

- laut ärztlicher Bestätigung vom 06.01.2018 besteht ein Bandscheibenvorfall und Wirbelgleiten im LWS-Bereich, klinisch auch massives Cervikalsyndrom mit Cephalaea.

Begründung für die Änderung des Gesamtgrades der Behinderung:

- Durch die Sarkopenie wird der Grad der Behinderung bei Pkt. 1 erhöht und dadurch auch Erhöhung des Gesamtgrades der Behinderung auf 60 %.

1. Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel - Welche der festgestellten Funktionsbeeinträchtigungen lassen das Zurücklegen einer kurzen Wegstrecke, das Ein- und Aussteigen sowie den sicheren Transport in einem öffentlichen Verkehrsmittel nicht zu und warum?

Entsprechend der ärztlichen Stellungnahme vom 26.03.2018 und klinischer Untersuchung liegt Muskelschwäche und Koordinationsstörung bei Sarkopenie vor. Eine kurze Wegstrecke kann jedoch noch bewältigt werden, ein Gehstock oder Gehhilfe werden nicht verwendet. Somit liegt offensichtlich keine Sturzgefährdung vor und keine höhergradige Einschränkung der Standhaftigkeit, die Überwindung von Treppen und Niveauunterschieden und Benützung der Haltegriffe und Stangen ist, bei freier Beweglichkeit der oberen Extremitäten, noch möglich.

2. Zumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel – liegt eine schwere Erkrankung des Immunsystems vor?

Eine schwere Erkrankung des Immunsystems liegt nicht vor

[...]

Folgende Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Kranken diätverpflegung liegen vor, wegen:

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie, Aids, Phenylketonurie oder eine vergleichbare schwere Stoffwechselerkrankung nach Pos. 09.03.
GdB:20v.H.
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit
GdB:20v.H.
- Erkrankung des Verdauungssystems
GdB: 20v.H

SV-Gutachten vom 17.10.2010:

Es handelt sich dabei um eine Erstbegutachtung.

Ergebnis der durchgeführten Untersuchung

Lfd. Nr.: Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden:

1 Endometriumkrebserkrankung, Zust.n. Totaloperation, Entfernung der Gebärmutter und der Eierstöcke, sowie Entfernung der befallenen Lymphknoten, Chemotherapie, Laktose- und Fruktoseunverträglichkeit

2 Abnützungserscheinungen der Wirbelsäule

Begründung der Position bzw. der Rahmensätze:

1 aufgrund der schweren Krebserkrankung im Unterleib mit Entfernung der Gebärmutter und der Eierstöcke, sowie auch der befallenen Lymphknoten, Chemotherapie

2 leichte Abnützungen der Wirbelsäule mit entsprechender Klinik

Gesamtgrad der Behinderung: 100 %

Begründung: Der Gesamtgrad der Behinderung beträgt 100 %. Hauptleiden ist das Leiden in Pkt. 1.

Folgende im Antrag bzw. in den beigelegten Krankengeschichten bzw. Befunden diagnostizierten Gesundheitsschädigungen haben keinen Krankheitswert bzw. bedingen keine dauernde (6 Monate überschreitende) Behinderung:

Unterfunktion der Schilddrüse

Der Gesamtgrad der Behinderung liegt vor seit: 2010

Eine rückwirkende Bestätigung des GdB über den angeführten Zeitraum hinaus ist nicht möglich.

Stellungnahme zu Vorgutachten:

- *Dauerzustand*

Die / Der Untersuchte ist infolge des Ausmaßes seiner funktionellen Einschränkungen zumindest zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit auf einem geschützten Arbeitsplatz oder in einem integrativen Betrieb

- *Geeignet*

Zumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel ist gegeben, weil:

- eine kurze Wegstrecke (300 bis 400 Meter) aus eigener Kraft und ohne fremde Hilfe, auch unter Verwendung der zweckmäßigsten Behelfe, ohne Unterbrechung zurückgelegt werden kann bzw. weil die Verwendung der erforderlichen Behelfe die Benützung des öffentlichen Transportmittels nicht in hohem Maße erschwert.
- sich die dauernde Gesundheitsschädigung nicht auf die Möglichkeit des Ein- und Aussteigens unter Berücksichtigung der beim üblichen Betrieb dieses Verkehrsmittels angegebenen Bedingungen auswirkt
- sich die dauernde Gesundheitsschädigung nicht auf die sichere Beförderung in einem öffentlichen Verkehrsmittel unter Berücksichtigung der beim üblichen Betrieb dieses Verkehrsmittels angegebenen Bedingungen auswirkt

Nachstehende Krankheitszustände bedingen einen GdB von mind 20 v.H.:

- ☐ Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids ab
- ☐ Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit ab
- ☐ Magenkrankheit oder andere innere Krankheit ab

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem elektronisch vorgelegten Akt, dem Beschwerdevorbringen sowie den erteilten Auskünften und Stellungnahmen der Bf samt den eingereichten Unterlagen.

Von der Bf wird dabei im Wesentlichen vorgebracht, dass wegen dauernder starker Gehbehinderung nach dem 1. Jänner 2001 ein Ausweis gem. § 29b StVO 1960 ausgestellt wurde, der gem. § 29 Abs. 6 StVO 1960 weiterhin Gültigkeit habe und infolge Nichtbenützbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel der KFZ-Freibetrag gem. § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen zustünde. Zudem wurde eingewendet, dass der GdB - nicht wie in der Steuerklärung beantragt mit 100% - sondern nur mit 60% angesetzt wurde.

Die belangte Behörde geht demgegenüber davon aus, dass der 2013 vom ***M1*** ausgestellte Parkausweis im Hinblick auf die vorliegenden Sachverständigengutachten nicht mehr gültig ist und der GdB nur 60% beträgt. Hinsichtlich der Krebserkrankung mit einem GdB von 10% wird darauf hingewiesen (vgl. Stellungnahme vom 25.8.2025), dass die Berücksichtigung von behinderungsbedingten Ausgaben ohne Selbstbehalt nur möglich ist, wenn der Anteil des jeweiligen Leidens zumindest 25% beträgt.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.2. dieses Erkenntnisses, die verständnis halber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung behandelt wird, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 34 EStG lautet:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.*

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

[...]

§ 35 EStG lautet:

(1) 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, 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 7 284 Euro jährlich erzielt,*
- durch eine Behinderung eines 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.*

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

- 1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,*
- 2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.*

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).*
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.*
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.*

(3) *Es wird jährlich gewährt*

<i>bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von</i>	<i>Freibetrag von Euro</i>
25% bis 34%	124
35% bis 44%	164
45% bis 54%	... 401
55% bis 64%	486
65% bis 74%	599
75% bis 84%	718
85% bis 94%	837
ab 95%	1.198

[...]

(5) *Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).*

(6) *Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn von zwei oder mehreren Arbeitgebern, steht der Freibetrag nur einmal zu.*

(7) *Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.*

(8) *Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat mit ausdrücklicher Einwilligung der betroffenen Person dem zuständigen Finanzamt und dem Arbeitgeber, der Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung oder Ruhegenussbezüge einer Gebietskörperschaft im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1, 3 oder 4 auszahlt, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen gespeicherten und für die Berücksichtigung von Freibeträgen im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 erforderlichen personenbezogenen Daten elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der genannten personenbezogenen Daten ist auch hinsichtlich jener Personen zulässig, die einen Freibetrag im Sinne der Abs. 1 bis 3 und 7 bereits beantragt haben. Die Datenübermittlung ersetzt für den betroffenen Steuerpflichtigen den Nachweis gemäß Abs. 2 und die Bescheinigung gemäß § 62 Z 10. Eine Verwendung dieser personenbezogenen Daten darf nur zu diesem Zweck stattfinden. Personenbezogenen Daten, die nicht mehr benötigt werden, sind zu löschen.*

VO außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 11/2023:

§ 1 (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

[...]

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

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

§ 2 (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids	70 Euro
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit	51 Euro
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit	42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3

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

(2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

§ 4

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

[...]

STVO idF BGBl. I Nr. 123/2015 lautet:

§ 29b

(1) Inhabern und Inhaberinnen eines Behindertenpasses nach dem Bundesbehindertengesetz, BGBl. Nr. 283/1990, die über die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ verfügen, ist als Nachweis über die Berechtigungen nach Abs. 2 bis 4 auf Antrag vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein Ausweis auszufolgen. Die näheren Bestimmungen über diesen Ausweis sind durch Verordnung des Bundesministers für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz zu treffen.

[...]

(6) Ausweise, die vor dem 1. Jänner 2001 ausgestellt worden sind und der Verordnung des Bundesministers für Verkehr vom 16. November 1976, BGBl. Nr. 655/1976, zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 80/1990, entsprechen, verlieren ihre Gültigkeit mit 31. Dezember 2015. Ausweise, die nach dem 1. Jänner 2001 ausgestellt worden sind und der Verordnung des Bundesministers für Verkehr, Innovation und Technologie über den Ausweis für dauernd stark gehbehinderte Personen (Gehbehindertenausweisverordnung), BGBl. II Nr. 252/2000, entsprechen, bleiben weiterhin gültig.

Erforderlich ist ein Nachweis, dass die Behandlung im Zusammenhang mit der Behinderung steht und aus Sicht der Behinderung medizinisch indiziert ist.

Mit einer Gesundheitsmaßnahme in Zusammenhang stehende Aufwendungen stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG dar, wenn sie zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit (oder sonstigen körperlichen Beeinträchtigung) nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254).

Für den Nachweis der Zwangsläufigkeit ist im Fall alternativmedizinischer Behandlungen

eine ärztliche Verordnung erforderlich (vgl zB VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039 mit Verweis auf Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG 54. Lfg. (2013), § 34 Anhang II - ABC, Krankheitskosten, S.28).

Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf der konkreten Krankheit positiv auswirken können, nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 23.6.1996, 95/15/0018).

3.1.2. *Erwägungen:*

Strittig ist im vorliegenden Fall die Berücksichtigung des Kfz-Freibetrages iSd § 3 Abs. 1 der VO über Außergewöhnliche Belastungen sowie der Grad der Behinderung (GdB).

In der Beschwerde wurde auf die fehlende Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) hingewiesen und beantragt, den Bescheid zurückzunehmen und erklärungsgemäß zu veranlassen.

Die im vorliegenden Fall fehlende Begründung im Erstbescheid kann nach der Judikatur im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH 14.12.2005, 2001/13/0281, 0282; 17.8.2020, Ra 2020/13/0056; 24.8.2023, Ra 2023/13/0052). Von der Abgabenbehörde wurde die Begründung zulässigerweise in der Beschwerdeentscheidung (BVE) nachgeholt und somit der bestehende Begründungsmangel saniert (vgl VwGH 23.9.1982, 81/15/0091; BFG 17.10.2024, RV/7101869/2024).

Kfz-Freibetrag:

In der Begründung zum Vorlageantrag wird ausgeführt, dass der Bf. wegen dauernder starker Gehbehinderung nach dem 1. Jänner 2001 ein Ausweis gem. § 29b StVO 1960 ausgestellt wurde, der gem. § 29 Abs. 6 StVO 1960 weiterhin Gültigkeit habe.

Für die belangte Behörde ist der Parkausweis des Jahres 2013 (ausgestellt vom ***M1***) hingegen durch die neuen Sachverständigengutachten überholt und damit außer Kraft gesetzt.

Lt. SV-Gutachten vom 21.8.2018 liegt eine Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nicht vor. Eine solche wäre aber Voraussetzung für die Gewährung des beschwerdegegenständlichen Kfz-Freibetrages. Die Festsetzung des GdB erfolgte darin mit 60%.

In der Bescheinigung des Bundessozialamtes für 2018 wurde das Vorliegen eines § 29b StVO-Ausweises verneint, der von der Bf aber weiterhin als gültig angesehen wird. Nach

Ansicht der Abgabenbehörde ist der 2013 vom ***M1*** ausgestellte Parkausweis im Hinblick auf das SV-Gutachten vom 17.4.2017 sowie durch das neue o.a. Sachverständigengutachten nicht mehr gültig.

Für den erkennenden Richter ist durch diese beiden Gutachten erwiesen, dass die Benützbarkeit öffentl. Verkehrsmittel gegeben ist und liegen somit die Voraussetzungen für die Gewährung des Kfz-Freibetrages gem. § 3 Abs. 1 der VO über außergewöhnliche Belastungen nicht vor.

Grad der Behinderung-Ausmaß:

Von der Bf wurde auch eingewendet, dass der GdB - nicht wie in der Steuerklärung beantragt mit 100% (bereits 2010 festgestellt) - sondern nur mit 60% angesetzt wurde. Die Bf verweist dabei in ihrer Stellungnahme auf die LStR, Rz 839f, wonach die rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses nicht möglich ist.

An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei den von der Bf zitierten Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) um eine vom BMF vertretene Rechtsansicht (Auslegungsbehelf für die Finanzämter im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise) handelt, die für das BFG aber nicht bindend ist.

Die am 17.4.2017 durchgeführte Begutachtung erfolgte, weil von der Bf ein Ansuchen um Zusatzeintragungen (Pos.4 und 5) gestellt wurde. Die unter Pos.1 angeführte Endometrium-Krebserkrankung wurde bereits im 2010 erstellten Gutachten berücksichtigt.

Demgegenüber resultiert das am 21.8.2018 erstellte Gutachten aus einer beantragten Ausstellung eines Behindertenpasses.

Von der Bf wurde vorgebracht, dass die Behandlung durch den Heilpraktiker ***1*** - die Kosten iHv € 4.486,22 wurden in der Arbeitnehmerveranlagung 2019 (GZ. ***GZ2***) geltend gemacht - ursächlich für die Verringerung des GdB von bisher 100% auf 60% war.

In ihrer Stellungnahme vom 7.5.2025 bringt die Bf dazu vor:

Als Kosten der Heilbehandlung gelten gem. § 4 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen ua. Therapiekosten.

[...]

Diesbezüglich stellte das BSA bereits 2010 einen GdB von 100% fest, der 2018 von der BSAB-Landessteile OÖ noch mit 10% beschieden wurde. Auch wenn diese Festsetzung 2018 nicht mehr zu einer Erhöhung des GdB geführt hat, sind diese Krebserkrankungen Teil der Behinderung.

*Diese Verringerung ist lt. Stellungnahme betr. ANV 2019 wohl selbstevident auf die laufenden Behandlungen wegen Adenokarzinom bei dem anerkannten Heilpraktiker ***1*** zurückzuführen. Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes, soweit sie durch die Behinderung verursacht sind, sind als Heilbehandlungen einzustufen (UFS RV/0427-G/06 vom 11.12.2006). Eine solche Feststellung eines medizinischen BSAB-Sachverständigen macht wohl eine zusätzliche ärztliche Verordnung obsolet und muss demzufolge als Nachweis der Zwangsläufigkeit gelten.*

Über die Kosten des deutschen Heilpraktikers ***1*** wird im Verfahren betr. Arbeitnehmerveranlagung 2019 (GZ: ***GZ2***) abgesprochen. Die Behandlung durch diesen Heilpraktiker ist im vorliegenden Beschwerdefall nur insoweit ein Thema, als dies für die Beurteilung der Frage, ob diese auf den GdB eine Auswirkung hatte, von Relevanz ist.

Die Endometrium-Krebserkrankung wurde bereits im Gutachten aus 2010 (GdB: 100%) berücksichtigt und auf diesen Umstand („Krebserkrankung ist Teil der Behinderung“) auch von der Bf hingewiesen. Lt. Gutachten des Jahres 2018 ist aufgrund dieser Krebserkrankung nur mehr ein GdB von 10% ausgewiesen. Sowohl die Endometrium-Krebserkrankung 2010 (Pos.6) als auch das Schilddrüsenkarzinom 1999 (Pos.7) haben dabei wegen Geringfügigkeit keine Auswirkung auf den Gesamtgrad der Behinderung von 60%.

Im Gutachten vom 21.8.2018 wird nicht explizit erläutert, wodurch bei der Endometrium-Krebserkrankung eine markante Verbesserung des GdB eingetreten ist. Hinsichtlich der Schilddrüse wurde bereits im 2010 erstellten Gutachten lediglich eine Unterfunktion derselben festgestellt, die aber keine dauernde (6 Monate überschreitende) Behinderung darstellt.

In der Stellungnahme der Bf wurde die Verringerung des GdB - ohne nachvollziehbare Begründung („selbstevident“) - auf die Behandlungen des Heilpraktikers ***1*** zurückgeführt. Weiters verweist sie darauf, dass Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes, soweit sie durch die Behinderung verursacht sind, als Heilbehandlungen einzustufen sind (vgl. UFS RV/0427-G/06 vom 11.12.2006).

In den zum zitierten Erkenntnis ergangenen Rechtssätzen heißt es dazu (auszugsweise):

- *Da bei Dauerbehinderungen häufig weder eine erfolgreichen Behandlung noch eine Linderung ihrer Symptomatik zu erreichen ist, sind in diesem Bereich bereits Aufwendungen für Maßnahmen zur Stabilisierung bzw. Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes den Kosten der Behinderung im Sinne der §§ 34 /35 EStG zuzurechnen.*

- *Aufwendungen für Maßnahmen der Außenseitermedizin sind nicht grundsätzlich von der Berücksichtigung als Kosten einer Behinderung im Rahmen der §§ 34, 35 EStG 1988 ausgeschlossen. Voraussetzung ist aber - neben dem Vorliegen der sonstigen Merkmale von außergewöhnlichen Belastungen -, dass deren medizinische Notwendigkeit erwiesen wird. Dies erfordert zwar nicht einen wissenschaftlich gesicherten Wirkungsnachweis, wohl aber, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung, d.h. jedenfalls in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Zahl von Fällen, verwiesen werden kann, dass also der Erfolg typischer Weise erzielt wird und sich nicht nur auf eine bloß subjektive Besserung der Beschwerden beschränkt. Zumindest müssen die Maßnahmen im konkreten Fall des Antragstellers tatsächlich mit Erfolg angewendet oder der Erfolg aufgrund der bisherigen Erfahrungen wenigstens berechtigt erwartet worden sein. Der Nachweis ist in schlüssiger und eindeutig nachvollziehbarer Weise zu führen.*

Der Hinweis auf das zitierte Erkenntnis kann nach Ansicht des erkennenden Richters nur so verstanden werden, dass die gegenständliche Behandlung durch den Heilpraktiker ***1*** als Heilbehandlung einzustufen ist und dadurch eine (weitere) ärztliche Verordnung entbehrlich wäre.

Im gegenständlichen Fall wird in den vorliegenden ärztlichen Gutachten allerdings die Behandlung durch einen Heilpraktiker weder verordnet noch empfohlen. Zudem fehlt hier ein Nachweis betr. die medizinische Notwendigkeit dieser Behandlung und ist der Heilungserfolg bzgl. der Krebserkrankung nur von der Bf aufgrund ihrer *subjektiven Einschätzung* bestätigt worden. Bei dieser Sachlage ist daher im Hinblick auf die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254 und vom 12.9.2018, Ra 2017/13/0039) eine ärztliche VO geboten, zumal ein Nachweis des Heilungserfolges in schlüssiger und eindeutig nachvollziehbarer Weise fehlt (vgl. UFS RV/0427-G/06 vom 11.12.2006).

Bei einer Behandlung durch einen anerkannten ausländischen Heilpraktiker kann nach der Judikatur eine außergewöhnliche Belastung nur dann anerkannt werden, wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich ist (vgl. BFG 17.11.2016, RV/7104331/2016; BFG 06.06.2016, RV/7101106/2011; BFG 06.05.2016, RV/1100626/2014).

Da in den vorliegenden SV-Gutachten dieser Nachweis fehlt, ist es für den erkennenden Richter als erwiesen anzusehen, dass die geltend gemachten Heilpraktiker-Kosten keine Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen darstellen. Die Einschätzung der Bf, wonach sich durch die Behandlung des Heilpraktikers

1 der GdB verringert habe, ist nach der zitierten Judikatur als Nachweis für die Notwendigkeit der gegenständlichen Behandlung nicht ausreichend.

Das Bundesfinanzgericht sieht bei der gegenständlichen Sach- und Beweislage keinen Grund beim mit vollständigem Text übermittelten Sachverständigengutachten vom 21.8.2018, an deren Schlüssigkeit sowie am festgestellten prozentuellen Ausmaß der Behinderung (60 %) zu zweifeln.

Es war 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 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 (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 10. September 2025