

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 21. April 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. März 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023, ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird zum Vorteil des Bf abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses 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 (Bf), ein Beamter im Ruhestand, beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2023 u.a. die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (agB) mit Selbstbehalt nach § 34 (1) EStG 1988 (Zahnarztkosten, Zahnersatz, Implantate iHv. € 3.513,69) sowie von Krankheitskosten wegen Behinderung ohne Ansatz eines Selbstbehalt nach § 35 EStG 1988 (Euro 2.789,11). Weiters machte der Bf den Pauschbetrag wegen Krankendiätverpflegung (Galle, Magen) sowie den Pauschbetrag wegen Gehbehinderung (§ 3 VO BGBl 1996/303 idgF) geltend.

Das Finanzamt erließ einen **Einkommensteuerbescheid** und anerkannte die geltend gemachten Ausgaben zur Gänze als außergewöhnliche Belastung, allerdings unter Ansatz eines Selbstbehaltes (€ 3.200,53). In Abzug gebracht wurden die begehrten Pauschbeträge nach der

Verordnung über agB wegen eigener Behinderung von € 2.784,00 (Diätverpflegung € 504, Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels € 2.280).

In der Bescheidbegründung führte die Behörde aus, aufgrund des Umstandes, dass trotz Aufforderung kein Sachverständigengutachten in Bezug auf die Erkrankungen des Bf zur Vorlage gebracht worden sei, konnten die beantragten Aufwendungen lediglich unter Ansatz eines Selbstbehaltes anerkannt werden. Weiters konnte die Diätverpflegung in Bezug auf eine Gallen-Diät nicht anerkannt werden, da diese in der Mitteilung des Sozialministerium Service (SMS) nicht eingetragen sei.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten **Bescheidbeschwerde** führte der Bf aus, dass seiner von Seiten des SMS festgestellten Behinderung ein von diesem in Auftrag gegebenes Sachverständigengutachten zugrunde liege. Die Abgabenbehörde habe nicht mitgeteilt, welche rechtliche Vorschrift sie berechtige vom Abgabepflichtigen das besagte Sachverständigengutachten einzufordern. Das Gutachten des SMS umfasse insgesamt acht Seiten und beinhalte sensible und intime persönliche Feststellungen, welche dem absoluten Datenschutz unterliegen würden. Diese seien ausschließlich für den ärztlichen Dienst des SMS zugänglich. Das SMS habe auf Grundlage dieses Gutachtens den Grad der Behinderung festgestellt und diesen samt den zusätzlichen Eintragungen schriftlich bestätigt. Diese Informationen lägen auch dem Finanzamt vor.

Mit Vorhalt vom 12.2.2024 ersuchte die belangte Behörde um Übermittlung einer Kostenaufstellung betreffend die beantragten außergewöhnlichen Belastungen sowie um deren Nachweis in Form der bezughabenden Belege.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 14.2.2024 übermittelte der Bf der Behörde nachstehende Unterlagen bzw. Urkunden, allesamt aus 2023 :

- a) Jahresrechnung ***Apo1***
- b) Rechnungen samt Überweisungsbelege ***Apo2*** Apotheke, **W**
- c) Verschreibungen der Selbstbehaltes BVAEB
- d) Aufenthaltsbestätigung *Krankenh1***
- e) Honorarnote Dr. ***p***
- f) Honorarnote Dr. *S*
- g) Honorarnoten Dr. *T*
- h) Aufstellung der geltend gemachten Kosten, welche nachstehende Positionen ausweist:

Detail zu § 35 EStG für 2023		
Apo1 Medikam.	lt Ausdruck	€ 836,05
Apo2 Medikam.	lt Kopien	1.092,90
BVA Behandlungsbeitrag	lt Kopien	207,90
Kg OP-Aufenthalt ***K***	lt Kopie	73,01
Dr. ***p*** *K*	lt Kopie	234,43
Summe		€ 2.444,29
Fahrtkosten zu § 35 EStG:		
Dr. *B* **V**	11 km x 19: 209 km	
MR Institut *E**	48 km	
Dr. ***p*** **K**	44 km	
Dr. *Z* *E**	48 km x 2 : 96 km	
MRT + Radiologie *E**	48 km x 4: 192 km	
*Krankenh1***	56 km x 2: 112 km	
Apothekenfahrten	10 km x 12: 120 km	
Fahrtkosten gesamt	821 km x 0,42	€ 344,82
Zusätzl. Kosten § 35, Gesamtsumme		€ 2.789,11
Kostendetail § 34 EStG		
Dr. *S*, *K* Implantate	€ 1.329,43	
Dr. *T*, *LG* Zahnersatz	€ 2.015,00	
Summe (Ersätze bereits abgezogen)		€ 3.344,43
zuzügl. Fahrtkosten:		
Dr. *S* 54 km x 4: 216 km		
Dr. *T* 5 km x 5: 25 km		

Dr. *Rr* *K* 54 km x 3: 162 km		
Km gesamt: 403 km x 0,42		€ 169,26
Gesamtkosten § 34		€ 3.513,69

Mit Vorhalt vom 7.3.2024 wurde der Bf abermals aufgefordert, den Bescheid des SMS über den Grad der festgestellten Behinderung sowie das zugrundeliegende Sachverständigengutachten vorzulegen. Der bereits aktenkundige Behindertenpass sei für die steuerliche Beurteilung der Kosten nicht ausreichend. Insbesondere sei die Ursächlichkeit der Medikamentenkosten mit der festgestellten Behinderung nachzuweisen. Alle Kosten, welche nicht im ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen, können nur mit Ansatz eines Selbstbehaltes anerkannt werden. Weiters ersuchte die Behörde den Bf um Vorlage von Aufzeichnungen im Zusammenhang mit dem geltend gemachten Kilometergeld.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 14.3.2024 teilte der Bf der Behörde ua. mit, dass das SMS im Jahre 2021 seine Behinderung mit 60% festgestellt habe. Festgestellt worden sei auch die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund eigener Behinderung sowie eine erforderliche Diätverpflegung.

Im Zuge der Bearbeitung seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 sei er vom Finanzamt aufgefordert worden, sämtliche Nachweise zu erbringen, damit eine Erledigung erfolgen könne. Diesem Ersuchen sei er nachgekommen. Er habe in diesem Zusammenhang auch die schriftlichen Bestätigungen des SMS vom 10.9.2021 und 18.10.2021, welche die Feststellungen über die genannten Behinderungen zum Inhalt hätten, dem Finanzamt Österreich übermittelt. Das diesen Feststellungen zugrunde liegende Gutachten sei über Auftrag des SMS von der Ärztin Dr. ***NN*** erstellt worden und beinhaltet auf acht Seiten umfangreichste Feststellungen, die allesamt dem Datenschutz unterliegen würden; diese seien wiederum vom ärztlichen Dienst des SMS geprüft worden und mittels der erwähnten Schreiben dem Finanzamt übermittelt worden. Eine Übermittlung des erstellten Gutachtens selbst, welches intime und höchstpersönliche Details beinhalte, werde daher auch nicht erfolgen; die Vorlage eines solchen sei seines Wissens nach auch rechtswidrig. In Bezug auf die geltend gemachten Kilometergelder verwies der Bf ebenfalls auf die bereits übermittelte detaillierte Aufstellung, die anhand der vorgelegten Abrechnungen der BVAEB schlüssig nachvollziehbar seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 27.6.2024 gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit Folge, als dass ein Betrag von € 1.428,51 als außergewöhnliche Belastung ohne Ansatz eines Selbstbehaltes zuerkannt worden ist. In Bezug auf die Differenz (€ 1.360,60) zwischen dem geltend gemachten Gesamtbetrag nach § 35 EStG und dem tatsächlich zuerkannten führte die Behörde in der Bescheidbegründung aus, dass Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel

und Vitamine, ***X*** zur Apotheke sowie Aufwendungen ohne genaue Bezeichnung bzw. ohne ärztliche Verordnung (***Apo2*** Apotheke) nicht anzuerkennen seien, da sie keine Folge einer Krankheit (Behinderung) seien. Die vom Bf als agB mit Selbstbehalt geltend gemachten Beträge (vornehmlich handelt es sich dabei um Kosten einer Zahnsanierung) von insgesamt Euro 3.515,79 wurden zur Gänze anerkannt.

Mit Eingabe von 26.5.2024 beantragte der Bf die **Vorlage seines Rechtsmittels** an das Verwaltungsgericht.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Verwaltungsgericht vor.

In seinem **Vorlagebericht** führte das Finanzamt zum Punkt „Stellungnahme“ aus, dass dem im elektronischen Wege eingebrachten Vorlageantrag kein weiterer Antrag beiliege. Trotz mehrmaligen Ersuchens habe der Bf nicht alle im finanzamtlichen Ergänzungsersuchen vom 7.3.2024 angeforderte Unterlagen, zur Vorlage gebracht. Es sei dem Bf beizupflichten, dass die Vorlage einer Bescheinigung gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 nicht erforderlich sei, wenn vom Steuerpflichtigen die Einwilligung zur elektronischen Übermittlung der maßgeblichen personenbezogenen Daten gemäß § 35 Abs. 8 EStG 1988 erteilt werde. Vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (BASB) seien in Bezug auf das Jahr 2023 folgende Daten übermittelt worden:

*Behindertenpassnummer: 63**, Ausstellende Behörde: BASB Landesstelle ***X***;*

Grad der Behinderung: 70%;

Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel: Ja;

§ 29b StVO-Ausweis: Ja;

Diätverpflegung wegen: Magen.

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde dem Finanzamt aufgetragen, bekanntzugeben, aus welchen Teilbeträgen sich jener Betrag zusammensetze, welcher in der Beschwerdeentscheidung als agB ohne SB in Ansatz gebracht wurde. Weiters wurde die Behörde um Bekanntgabe ersucht, ob Aktenteile (auch in Bezug auf die Vorjahre) existieren würden, aus welchen jene Krankheiten hervorgehen, welche zur Einstufung des Bf als Behinderter geführt haben, sowie ob die in der Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 14.3.2024 angesprochenen Bestätigungen des SMS vom 10.9. und 18.10.2021 aktenkundig seien.

Mit Datum 12.9.2025 gab der Amtsvertreter bekannt, welche Ausgaben nicht als agB (bei jenen ohne Selbstbehalt) anerkannt worden seien. Es habe sich dabei um Fahrtkosten iZm Apothekenfahrten, Bestellungen bei der ***Apo2*** Apotheke in **W** sowie um diverse Apothekeneinkäufe (Chlorhexamed, Vitamin D - Präparate, Kreislaufftropfen, etc. gehandelt).

Mit Schreiben vom 13.9.2025 wurde dem Bf in Wahrung des rechtlichen Gehörs der Schriftverkehr zwischen dem Verwaltungsgericht und der belangten Behörde sowie die nach § 35 Abs. 8 EStG 1988 übermittelten Daten des Bundessozialamtes zur Kenntnis gebracht.

Weiters wurde dem Bf mitgeteilt, dass nach den geltenden Beweislastverteilungsregeln der Abgabepflichtige den Nachweis über den ursächlichen Zusammenhang zwischen seiner Behinderung und den aus dieser Behinderung erwachsenen Kosten (etwa für Medikamente etc.) zu erbringen habe. Bislang sei nur aktenkundig, dass der GdB im Streitjahr 70 v.H. betrage, er (Bf) Diätverpflegung aufgrund einer Magenerkrankung benötige sowie diesem die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar sei, weshalb auch ein Ausweis nach § 29b StVO (Parkausweis für Menschen mit Behinderungen) ausgestellt worden sei.

Dem Bf wurde auch zur Kenntnis gebracht, dass der Behördenakt keine Urkunden über das Bestehen weiterer durch das SMS bzw. dessen Sachverständige festgestellten Erkrankungen enthalten würde, die bei der Ausmittlung des Grades der Behinderung (GdB) berücksichtigt worden seien.

Dem Bf wurde zudem Gelegenheit eingeräumt, den Nachweis darüber zu erbringen, dass

„a) weitere Erkrankungen vorliegen, die vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen als Behinderung eingestuft wurden und demzufolge Eingang in den festgestellten GdB (70 v.H.) geführt haben,

b) die geltend gemachten Aufwendungen für Medikamente, Arztkosten Fahrtkosten (tit „Detail zu § 35 EStG für 2023“) mit der festgestellten Behinderung im ursächlichen Zusammenhang stehen.“

Mit Eingabe vom 10.10.2025 teilte der Bf dem Verwaltungsgericht mit, dass die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung ausgeschiedenen Medikamente zu Unrecht nicht zuerkannt worden seien. Aufgrund seines angeschlagenen Gesundheitszustandes würde er diese Medikamente (Dikristolmin, Oleovit D3 und Similisan) sehr wohl benötigen. Auch das von der ***Apo2*** Apotheke erworbenen Medikament „2CCL1“ würde er aufgrund seiner Nervenschmerzen in den Beinen benötigen und nehme er dieses anstelle von morphinhaltigen Medikamenten ein. Auch sei ihm die Streichung von Aufwendungen (Kilometergeld) für ***X*** zwischen Wohnung und Apotheke nicht erklärlich, zumal er aufgrund seines schlechten Gesundheitszustandes (GdB: 70%) die erworbenen Medikamente dringend benötige.

Zur Dokumentation seines Gesundheitszustandes übermittelte der Bf eine Reihe von Unterlagen. Konkret wurden zur Vorlage gebracht:

- a) Ärztliches Attest vom 2.10.2025, ausgestellt von Dr. *B*, Arzt für Allgemeinmedizin über benötigte Dauermedikamente (Dekristolomin, Oleovit und Similisan)

- b) Entlassungsbrief *Krankenh1*** vom 7.2.2019
- c) Entlassungsbrief *Krankenh1*** vom 17.10.2023
- d) Entlassungsbrief *Krankenh1*** vom 15.9.2025

Weiters wurde eine ergänzende Begründung zum Vorlageantrag vorgelegt. Darin wird ausgeführt, dass er – nachdem das Finanzamt unter Hinweis darauf, dass keine Gutachten des SMS vorgelegt worden seien, die Anerkennung der agB nur mit Ansatz eines Selbstbehaltes berücksichtigte – im elektronischen Wege beantragte habe, die Behörde möge bekannt geben auf welche Rechtsgrundlage sie die Anforderung eines derartigen datengeschützten medizinischen Sachverständigengutachtens stütze.

Da eine Beantwortung dieser Frage durch die Abgabenbehörde nicht erfolgt sei, habe er diese nunmehr an das Verwaltungsgericht herangetragen, um Klarheit darüber zu erfahren, ob die vom Finanzamt gewählte Vorgangsweise rechtlich korrekt oder aber willkürlich sei. Auch sei er (Bf) mit der von der Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vorgenommenen Einkürzung von (Medikamenten-)kosten um € 1.360,60 (von € 2.789,11 auf € 1.428,51) nicht einverstanden. Er spreche sich auch gegen die Versagung der Apothekenfahrtskosten aus.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der im Jahre 1947 geborene Bf bezog im Streitjahr 2023 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Ruhegenussbezüge).

Im Zuge seines Antrages auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beantragte der Bf die Berücksichtigung von Arztkosten als agB nach § 34 EStG 1988 iHv € 3.513,69 sowie von Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Behinderung nach § 35 EStG 1988 (Medikamente, Arztkosten, Behandlungsbeiträge BVAEB, *Kg* Aufenthaltskostenbeitrag, Fahrtkosten im Zusammenhang mit Arzt- und Apothekenbesuche und diverse Untersuchungen) in Höhe von € 2.789,11.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid berücksichtigte die Abgabenbehörde die beantragten Aufwendungen zur Gänze, brachte allerdings für den zuerkannten Betrag einen Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Ansatz. Dies mit der Begründung, dass ihr nicht bekannt sei, welche Behinderungen kausal für die geltend gemachten Kosten seien. Ein Gutachten, welches dem von Seiten des SMS festgestellten Grad der Behinderung zugrunde liege, sei vom Bf in keiner Lage des Verfahrens vorgelegt worden.

Der Bf wandte indes sinngemäß ein, dass das Sachverständigengutachten sehr persönliche und intime Details beinhalte und demnach nicht für die Behörde bestimmt sei. Es würde auch keine rechtliche Grundlage geben, welche ihn zur Vorlage des besagten Gutachtens an die Abgabenbehörde verhalten könne.

Aktenkundig ist, dass beim Bf in Bezug auf das Streitjahr ein durch das BASB, Landesstelle ***X***, festgestellter GdB in Höhe von 70 v.H. vorliege. Diese Tatsache sowie weitere Feststellungen (Ausstellung eines Behindertenpasses, Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, Ausstellung eines Ausweises nach § 29b StVO sowie Diätverpflegung wegen Erkrankungen des Magens) wurden aufgrund einer Einverständniserklärung des Bf vom BASB (SMS) der Abgabenbehörde im elektronischen Wege übermittelt. Über weitere Erkrankungen des Bf, die bei der Ermittlung des GdB durch das SMS berücksichtigt worden wären, liegen keine sachdienlichen Unterlagen bzw. Urkunden vor.

Dem Bf wurde im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens Gelegenheit gegeben, nachzuweisen, dass weitere Erkrankungen vorliegen, die bei der Ausmittlung des GdB Berücksichtigung fanden. Der Bf legte dem Gericht zwar eine Reihe von Urkunden (ärztliches Attest vom 2.10.2025 über das Vorliegen von Vit D Mangel, Kreislaufschwäche und Hypertonie; Entlassungsbrieфе Klinikum vom 7.2.2019 und 17.10.2023 mit diversen Diagnosen, insbesondere koronare Erkrankungen (KHK); Ambulanzprotokoll des *Krankenh1***, Abt. für Innere Medizin und Gastroenterologie und Hepatologie vom 15.9.2025 mit Diagnosen, wie Geschwüre im Magen-Darm-Bereich) vor.

Ein Gutachten oder eine Bestätigung des behandelnden Arztes, wonach die bekanntgegebenen Erkrankungen (s. Arztbriefe des *Krankenh1***) bei der Ausmittlung des GdB durch die zuständige Behörde (SMS) berücksichtigt worden wären, wurden dem Gericht nicht vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht gründet seine Entscheidung vornehmlich auf die ihm vorliegenden Verwaltungsakten bzw. die darin enthaltenden Urkunden unter Einschluss des von den Verfahrensparteien im erst- und zweitinstanzlichen Verfahren erstatteten Vorbringens.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss insbesondere die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 34 Abs. 6 Teilstrich 4 und 5 EStG 1988 können u.a. folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

„- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

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

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

§ 35 EStG 1988 lautet (auszugsweise):

„(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 6 000 Euro jährlich erzielt, [...]*

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. [...]

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

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (idF BGBl. II Nr. 430/2010) lautet auszugsweise:

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, [...]

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. [...]

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

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Vorlage des Sachverständigengutachtens, welches zur Ermittlung des Grades der Behinderung von einer sachverständigen Ärztin des BASB bzw. SMS (Sozialministeriumservice) erstellt wurde und jene Krankheiten dokumentiert, welche kausal für den festgestellten Grad der Behinderung waren, mit der Argumentation, dass dieses Gutachten höchstpersönliche und intime Details beinhalte, ohne Rechtsnachteil für den Bf von diesem verweigert werden darf. Primär geht es um die Frage der Konkurrenz zwischen Offenlegungsverpflichtung und datenschutzrechtlich gesicherte Informationen des höchstpersönlichen Bereiches.

Nach der einhelligen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 18.5.1995,93/15/0079) tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund, wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen geht; es liegt an der Partei, jene Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen.

Nach den geltenden Beweislastverteilungsregeln ist es Sache des Bf den Nachweis darüber zu führen, welche Erkrankung(-en) vom BASB (nunmehr SMS) für die Einstufung des GdB zugrunde gelegt wurden, wenn diese Krankheitskosten (und die sich daraus ergebenden Folgekosten) in tatsächlicher Höhe ohne Ansatz eines Selbstbehaltes, also als Kosten aus einer Behinderung, steuerlich geltend gemacht werden. Nur Krankheiten die von Seiten der zuständigen Stelle als Behinderung eingestuft wurden, sind geeignet die Zuerkennung einer agB ohne Selbstbehalt auszulösen. Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige den Kausalzusammenhang zwischen der festgestellten (durch Krankheit verursachten) Behinderung und den daraus erwachsenen Kosten für Medikamente, Behandlungen, etc. in schlüssiger Weise darzulegen. Sollte ein derartiger Konnex für die Behörde nicht offensichtlich erkennbar sein, dann kann dies etwa durch ein Gutachten bzw. eine Bestätigung des behandelnden Arztes geschehen.

Die im konkreten Beschwerdefall von Seiten des BASB übermittelten Daten bilden zwar einen Nachweis über das Vorliegen einer Magenerkrankung (Diätverpflegung) sowie einer Gehbehinderung („Unzumutbarkeit in Bezug auf die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“). Ob und inwieweit weitere Erkrankung (etwa KHK) bei der Ermittlung des GdB berücksichtigt wurden, kann aufgrund der vorliegenden Aktenlage weder bejaht noch verneint werden. Die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zur Vorlage gebrachten Urkunden, insbesondere

Arztbriefe des *Krankenh1***, bilden zwar unmissverständlich einen Nachweis über das Vorliegen einer Erkrankung der Herzkranzgefäße (KHK), ob und inwieweit diese Erkrankung bei der Feststellung des Grades der Behinderung berücksichtigt wurde, geht daraus allerdings nicht hervor.

Doch selbst wenn man – wie das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung offensichtlich getan hat – unterstellen würde (was das Gericht aufgrund der vorliegenden Judikatur ausdrücklich nicht tut), dass diese Erkrankung im festgestellten Grad der Behinderung Eingang gefunden hat, so mangelt es im vorliegenden Fall am gebotenen Nachweis, dass die Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der zitierten Verordnung in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen (vgl. *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayer/Maier/Zorn*, EStG²⁰, § 35 Tz 17, sowie VwGH 3.8.2004, 99/13/0169). Dies gilt zumindest in Bezug auf die vom Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung bzw. im Schreiben vom 12.9.2024 angeführten Positionen (Oleovit D3 Tropfen, Dekristolmin, Bepanthen Wund -Heilsalbe, Chlorhexamed, Similasan Kreislauf Tr, Pure EN Magnesium, Avene Xeracalm, Dumax Handschuhe, LL 2CLCL 1) sowie die erwachsenen Folgekosten.

Ein Ursächlichkeitszusammenhang zwischen den vom BASB übermittelten Daten nach § 35 Abs. 8 EStG bzw. den darin angeführten krankheitsbedingten Behinderungen (Diätverpflegung wegen Magenerkrankung sowie Gehbehinderung) und den vorliegenden Ausgaben für Medikamente und Behandlungen ist für das Gericht nicht erkennbar.

Der Einwand, dass jenes Sachverständigengutachten, welches der Einstufung zugrunde gelegt wurde, höchstpersönliche und intime Details enthalten würde und daher bereits aus datenschutzrechtlicher Sicht eine Vorlage für den Bf nicht in Betracht käme, vermag nach Auffassung des erkennenden Gerichtes nicht zu verfangen. Dies aus folgenden Gründen:

Der Nachweis der Ursächlichkeit zwischen der vorliegenden Behinderung und den aus der Behinderung resultieren (Krankheits-)Kosten (samt Folgekosten) kann auf verschiedene Art und Weise erfolgen. Der Bf hätte etwa jene Passagen des Gutachtens, welche den höchstpersönlichen (intimen) Bereich betreffen und daher für die Behörde nicht bestimmt sind, vor der Vorlage an die Behörde schwärzen können. Die Abgabenbehörde hätte dann die (für die steuerliche Beurteilung als agB ohne SB erforderliche) Kenntnis über die vorliegenden (behinderungskausalen) Erkrankungen erlangt, ohne dass dieser die Umstände des höchstpersönlichen Bereiches preisgegeben worden wären. Ein weiterer zumutbarer Weg für den Bf wäre gewesen, wenn dieser seinen behandelnden Arzt bzw. das Krankenhaus, in welchem die Behandlungen stationär oder ambulant durchgeführt wurden, um Ausstellung einer Bestätigung ersucht hätte, welche ausdrücklich unter Bezugnahme auf das Gutachten des BASB jene Krankheiten anführt, die der behördlich festgestellten Behinderung zugrunde liegen. Auch diesfalls hätte die Abgabenbehörde die Möglichkeit gehabt in Würdigung dieser Urkunde

eine Zuordnung der Krankheiten als mit der Behinderung zusammenhängend (behinderungskausal) vorzunehmen.

Der Bf hätte jedenfalls darlegen müssen, dass die Medikamente zur Behandlung jener Krankheit(en) gedient haben, die vom BASB als Behinderung qualifiziert worden sind. Dazu ist es unumgänglich, dass die Abgabenbehörde Kenntnis von jenen Krankheiten erlangt, welche für die Einstufung als Behinderung (mit-)ursächlich waren (vgl. bspw. VwGH 18.5.1995, 93/15/0079).

Darüber hinaus wäre, wie ausgeführt, auch der Konnex zwischen den behinderungskausalen Krankheiten und den Aufwendungen für Medikamente (Heilkosten) vom Bf in nachvollziehbarer Weise darzulegen gewesen. Dieser hätte, sofern nicht ohnedies evident und von der Krankenkasse finanziert, durch Vorlage eines ärztlichen Gutachtens, einer ärztlichen Bestätigung oder auf sonstige nachvollziehbare Weise (Arztbrief, etc.) erfolgen können.

Im vorliegenden Fall liegen jene durch die Judikatur geprägten Voraussetzungen für die Zuerkennung der Kosten für Medikamente als agB ohne Ansatz eines Selbstbehaltes nicht vor. Es ist nicht erkennbar, welche Medikamente welcher festgestellten Behinderung zuordenbar sind.

Das gleiche gilt für die ebenso als agB ohne SB geltend gemachten Behandlungsbeiträge an die BVAEB (€ 207,90). Aus den im Verwaltungsakt einliegenden Belegen geht hervor, dass diese Kostenbeiträge im Zusammenhang mit der Behandlung durch den Allgemeinmediziner, durch Zahnärzte sowie für Labordiagnostik, MR-Untersuchungen, etc. stehen. Ein Zusammenhang mit der Behinderung ist auch in diesen Fällen für das Gericht ebenso wenig erkennbar wie die Kosten für den Gefäßmediziner Dr. ***P*** (Carotis Untersuchung, € 234,43) sowie für den stationären Aufenthalt im *Krankenhaus* aufgelaufenen Kostenbeitrag (9.10. bis 17.10.2023, € 109,62).

Die geltend gemachten Fahrtkosten teilen das Schicksal der Medikamente und Arztkosten. Da ein klarer und eindeutiger Zusammenhang zwischen der aktenkundigen Behinderung und den diesbezüglich anerlaufenen Kosten nicht vorliegt, waren auch diese Aufwendungen nicht als agB ohne SB anzuerkennen.

Dass beim Bf diverse Erkrankungen (primär wohl solche aus dem Spektrum der KHK) vorliegen, geht aus den zur Vorlage gebrachten Arztbriefen eindeutig hervor. Dass sich daraus auch Folgeerkrankungen ergeben, ist notorisch. Ob und inwieweit diese Erkrankungen bei der Ausmittlung der GdB berücksichtigt worden sind, wäre vom Bf allerdings nachzuweisen gewesen.

Da ein eindeutiger Nachweis hierüber fehlt, kann eine Zuerkennung der Kosten, die der Bf zu tragen hatte, nur allgemein als Krankheitskosten, sohin unter Ansatz eines Selbstbehaltes, Berücksichtigung finden. Insofern folgt das Gericht dem erstinstanzlichen Bescheid.

Da im erstinstanzlichen Verfahren nachgewiesen wurde, dass der Grad der Behinderung mit 70 v.H. festgestellt wurde, wird der Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG auf € 599 erhöht.

Daraus ergibt sich für den Bf eine Verminderung der Steuerlast um € 38,90 (gg dem angefochtenen Bescheid) bzw. € 361,94 (gg der Beschwerdeverentscheidung).

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

Die genannten Voraussetzungen für eine ordentliche Revision liegen gegenständlich allesamt nicht vor. Das Gericht hatte bei der Beurteilung des vorliegenden Falles in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob die zur Vorlage gebrachten Beweismittel einen (tauglichen) Nachweis darüber liefern, dass die vorliegenden Erkrankungen bei der Ausmittlung des GdB durch das BASB berücksichtigt wurden bzw. dass ein kausaler Zusammenhang zwischen der festgestellten Behinderung und den Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung (Medikamente, Arztkosten, Fahrtkosten, etc.) vorliegt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (ESt 2023)

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Dezember 2025