

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., R-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 16. Mai 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 8. Mai 2025 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2022 (Steuernummer aa-bbb/ccdd) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2022 wird festgesetzt mit:	- 470,00 €
Das Einkommen im Jahr 2022 beträgt:	26.736,12 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
XY 28.221,59 €	
Pendlerpauschale laut Lohnzettel 0,00 €	
Pendlerpauschale laut Veranlagung - 496,00 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten - 132,00 €	27.593,59 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	27.593,59 €
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988 - 50,00 €	
Kirchenbeitrag - 281,70 €	
<i>Außergewöhnliche Belastungen:</i>	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988) - 3.726,38 €	
Selbstbehalt 3.200,61 €	
Einkommen	26.736,12 €
<i>Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:</i>	
0% für die ersten 11.000,00 0,00 €	
20% für die weiteren 7.000,00 1.400,00 €	
32,5% für die restlichen 8.736,12 2.839,24 €	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	4.239,24 €
Verkehrsabsetzbetrag - 400,00 €	
Pendlereuro - 30,00 €	
<i>Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:</i>	
0% für die ersten 620,00 0,00 €	
6% für die restlichen 4.124,19 247,45 €	
Einkommensteuer	4.056,69 €
Anrechnung Lohnsteuer (260) - 4.526,58 €	
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 - 0,11 €	
Festgesetzte Einkommensteuer	- 470,00 €

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner ganzjährigen Beschäftigung bei der XY Z Gesellschaft m.b.H. in X.

Mit seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2022 samt Beilagen (L1ab - Außergewöhnliche Belastungen sowie L1d - Sonderausgaben) vom 9. Dezember 2024 beantragte er ua. eine Pendlerpauschale iHv 496,00 € samt Pendlereuro im Betrage von 24,00 € sowie Gewerkschaftsbeiträge iHv 63,60 € als Werbungskosten bzw. als Absetzbetrag und machte unter dem Titel *“Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz)”* 6.514,77 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (abzüglich erhaltener Ersätze oder Vergütungen) geltend. Gleichzeitig begehrte er - abweichend von der elektronischen Übermittlung - die Berücksichtigung eines Kirchenbeitrages mit einem Gesamtbetrag von 281,70 € als Sonderausgaben.

Im Rahmen eines entsprechenden abgabenbehördlichen Vorhalteverfahrens (vgl. die Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 16.1.2025, 3.3.2025 und 1.4.2025) legte der Bf. im Hinblick auf die geltend gemachten Krankheitskosten ua. eine Aufstellung der Ausgaben 2022, eine Aufstellung der Ausgaben 2022 samt Berücksichtigung von Vergütungen der Gebietskrankenkasse und diverse Rechnungen, Honorarnoten sowie Zahlungsbelege für 2022 vor, auf welche an dieser Stelle verwiesen wird.

Mit Bescheid vom 8. Mai 2025 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2022 veranlagt. Dabei berücksichtigte das Finanzamt die geltend gemachte Pendlerpauschale bzw. den beantragten Pendlereuro sowie die beantragten Gewerkschaftsbeiträge als Werbungskosten bzw. als Absetzbetrag. Außerdem gewährte es den beantragten Kirchenbeitrag als Sonderausgaben und anerkannte Aufwendungen iHv 1.391,36 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, was jedoch ohne steuerliche Auswirkung blieb, zumal der zu berücksichtigende Selbstbehalt (3.194,25 €) nicht überschritten wurde. Begründend führte es dazu im Wesentlichen aus, dass die behinderungsbedingten Kosten für die Ehepartnerin nicht berücksichtigt worden seien, da ihre Einkünfte über 6.000,00 € lägen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 16. Mai 2025 wandte sich der Bf. unter nochmaliger Vorlage seiner Ausgabenaufstellung gegen die Nichtberücksichtigung seiner

Krankheitskosten und die seiner Gattin, obwohl er alle seine Unterlagen und Belege zugesandt habe.

Mit Einkommensteuerbescheid 2022 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 30. September 2025 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. Die Krankheitskosten der Ehepartnerin könnten gemäß § 35 EStG 1988 beim Bf. nur berücksichtigt werden, wenn ihm auch der Alleinverdienerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 zustehe. Das Einkommen seiner Ehepartnerin übersteige den Grenzbetrag von 6.000,00 €, weshalb ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zustehe und daher die Kosten seiner Ehepartnerin bei ihm nicht berücksichtigt werden könnten.

Mit Schreiben vom 23. Oktober 2025 beantragte der Bf. eine Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Im diesbezüglichen Vorlageantrag führte der Bf. aus, dass Krankheitskosten von der erkrankten Partnerin grundsätzlich selbst zu tragen seien, wobei der erkrankten Partnerin ein steuerfreies Existenzminimum von 11.000,00 € bleiben müsse. Das Einkommen seiner Gattin, Bf-Gattin (Steuernummer bb-ccc/ddee), habe im Jahr 2022 10.103,80 € betragen. Er beantrage daher die Krankheitskosten seiner Gattin bei ihm, gesamt sohin iHv 6.370,60 €, als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Im Rahmen einer weiteren abgabenbehördliche Vorhaltung (vgl. Ergänzungsersuchen vom 25.11.2025) legte der Bf. noch Berichtigungen der Apothekenabrechnungen, die Bestätigung des S-Krankenhauses vom 2. Dezember 2025, die Bestätigung vom 31. Dezember 2022 betreffend Mitgliedsbeitrag 2022 beim KOBV sowie einen Pendlerrechnerausdruck (L34-EDV) vor, auf welche an dieser Stelle verwiesen wird.

Mit Vorlagebericht vom 12. Jänner 2026 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde - nach einer entsprechenden Darstellung des Sachverhaltes und unter Verweis auf den Einkommensteuerbescheid 2022 der Gattin vom 8. Jänner 2025 und die Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 9. Dezember 2025 - noch nachstehende Stellungnahme ab:

“Laut Datenübermittlung vom Sozialministeriumservice wurde beim Bf. eine Behinderung im Ausmaß von 20% und bei seiner Gattin eine solche im Ausmaß von 50% festgestellt. Beim Bf. liegen zusätzlich Diäterfordernisse (Magen, Zucker) vor.

Die Einkünfte der Gattin im Kalenderjahr 2022 betrugen 12.784,80 €. Das Einkommen der Gattin wurde nach amtswegigem Abzug des Freibetrages wegen eigener Behinderung (401,00 €) und des Kfz-Freibetrages (2.280,00 €) mit 10.103,80 € festgestellt (Verweis auf den Einkommensteuerbescheid 2022 der Gattin vom 8.1.2025).

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1998 steht dem Steuerpflichtigen im Falle außergewöhnlicher Belastungen durch eine eigene Behinderung bzw. bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag oder einem Einkommen des (Ehe)Partners von höchstens

6.000,00 € durch eine Behinderung des (Ehe)Partners bei Erfüllen weiterer Voraussetzungen ein Freibetrag gemäß Abs. 3 zu. Anstelle des Freibetrages können nach Abs. 5 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung ohne Selbstbehalt geltend gemacht werden.

Übersteigen die Einkünfte des (Ehe)Partners den Betrag von 6.000,00 €, können beim Steuerpflichtigen, der im Rahmen seiner Unterhaltspflicht Kosten der Behinderung seines (Ehe)Partners übernommen hat, diese nur unter Berücksichtigung des Selbstbehalts berücksichtigt werden.

Die vom Bf. beantragten Freibeträge für die Gattin wurden bereits in deren rechtskräftiger Arbeitnehmerveranlagung 2022 (Bescheid vom 08.01.2025) berücksichtigt, weshalb die vom Bf. geltend gemachten Krankheitskosten mit Selbstbehalt von insgesamt 6.370,60 € schon allein aus diesem Grund um 2.111,00 € (Behinderungsfreibetrag Gattin und Kfz-Freibetrag für 9 Monate) zu kürzen waren.

Zusätzlich waren die beantragten Krankheitskosten mangels Vorlage von ärztlichen Verordnungen bzw. Therapieplänen zu den Privatkäufen in der Apotheke, um weitere 1.268,16 € zu vermindern.

Ebenfalls nicht zu berücksichtigen waren die unter § 20 EStG 1988 fallenden Aufwendungen für Schuhe der Gattin (160,00 €), Mundhygiene des Bf. (95,00 €) und die Ausstellung einer Arztbestätigung für den Bf. (13,50 €; keine Heilbehandlung).

Die für die Gattin beantragten Kilometergelder für 20 Fahrten im Ausmaß von sechs Kilometern zu Dr. RT waren laut der vorgelegten Unterlagen auf nur neun Fahrten zu kürzen und belaufen sich daher nur noch auf 22,68 € statt der beantragten 50,40 €.

Insgesamt waren beim Bf. daher Krankheitskosten mit Selbstbehalt iHv 2.695,22 € sowie der Pauschbetrag für Krankendiätverpflegung aufgrund seiner Zuckerkrankheit iHv 840,00 € anzuerkennen.

Aufgrund des mit der Antwort vom 09.12.2025 (Verweis auf die diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung des Bf.) vorgelegten Ausdrucks aus dem Pendlerrechner steht dem Bf. aufgrund der für Mai bis Dezember 2022 zu berücksichtigenden erhöhten Beträge der Pendlereuro nunmehr iHv 30,00 € zu.

Bei den im gegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2022 vom 8.5.2025 ohne Überprüfung berücksichtigten Gewerkschaftsbeiträgen iHv 63,60 € handelt es sich laut Antwort vom 9.12.2025 (Verweis auf die diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung des Bf.) um nicht anzuerkennende Aufwendungen für den Mitgliedsbeitrag zum KOBV (Behindertenverband).

Das Finanzamt beantragt daher der Beschwerde des Bf. teilweise stattzugeben und dabei Krankheitskosten mit Selbstbehalt iHv 2.695,22 €, den Pauschbetrag für Diätverpflegung Zucker iHv 840,00 € sowie einen Pendlereuro iHv 30,00 € zu berücksichtigen und gleichzeitig die bislang anerkannten Gewerkschaftsbeiträge iHv 63,60 € zu streichen.“

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Bei der Ermittlung der Einkommensteuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind grundsätzlich auch **außergewöhnliche Belastungen** abzuziehen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988). Die Belastung muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs. 3 EStG 1988) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Schon das Fehlen einer **einzigsten** dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und *“unter Ausschluss jeden Zweifels”* das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind; es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen. Er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (vgl. dazu Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 9, mwN).

Die Aufwendungen müssen mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verbunden sein (endgültige wirtschaftliche **Belastung**). Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, sind nicht absetzbar.

Es muss sich um *“verlorenen”* Aufwand handeln. Von einem solchen kann nicht die Rede sein, wenn der Aufwand zu einem entsprechenden Vermögenswert (Gegenwert) geführt hat. Der Erwerb eines Wirtschaftsgutes stellt daher idR keine außergewöhnliche Belastung dar.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 **außergewöhnlich**, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. *Auf die Außergewöhnlichkeit des - den Aufwand auslösenden - Ereignisses kommt es dabei nicht an.* Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. *“gewöhnliche”* Belastung handeln. Kosten der allgemeinen Lebensführung gehören demnach generell nicht zu derartigen Aufwendungen, da es ihnen am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlt.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** durch die Belastung **wesentlich beeinträchtigt** wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt, und legt in weiterer Folge die Höhe des Selbstbehaltes fest. Bei einem Einkommen von mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro beträgt der Selbstbehalt 10%. Als Einkommen, das der Berechnung des Selbstbehaltes zu Grunde zu legen ist, ist das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988.

Im beschwerdegegenständlichen Fall errechnete sich dementsprechend ausgehend von den zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünften vermindert um die Sonderausgaben und erhöht um die sonstigen Bezüge und unter Anwendung des Satzes von 10% ein Selbstbehalt von **3.200,61 €**. Dem Grunde anzuerkennende Belastungen können damit erst bei Übersteigen dieses Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden.

Eine Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus dieser Bestimmung eindeutig, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Tatsächliche Gründe im obigen Sinne sind solche, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst treffen (zB eigene Krankheitskosten, Aufwendungen infolge Körperbehinderung).

Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen (zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen). Bei einer Belastung, die ihre Ursache im Familienrecht hat, ist Freiwilligkeit nicht anzunehmen, sofern sich das freiwillige Verhalten nur auf das Entstehen des familienrechtlichen Verhältnisses (zB Eheschließung) bezieht.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 können ausnahmsweise Unterhaltsleistungen abgesetzt werden, sofern sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger bzw. Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (zB Krankheitskosten).

Für das Tragen von Krankheitskosten der Ehegattin kann sich somit aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung ergeben, stellen diese Aufwendungen bei der Unterhaltsberechtigten (der Ehegattin) selbst eine außergewöhnliche Belastung dar, zumal sie sich ihnen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen könnte. Bei solchen unter dem Titel "*Krankheitskosten*" erbrachten Unterhaltsleistungen handelt es sich daher dem Grunde nach um außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 (vgl. dazu Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 68; VwGH 28.05.1998, 94/15/0028; VwGH 31.03.2017, Ra 2016/13/2017).

Sittliche Gründe sind solche, die sich aus den Normenkreisen der Sittlichkeit bzw. der Sitte ergeben. Der Steuerpflichtige darf sich der Leistung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können. Es reicht nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschenswert, lobenswert oder förderungswürdig erscheint bzw. eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll.

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind damit außergewöhnlich; sie erwachsen aus tatsächlichen bzw. bei Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (vgl. dazu

zB Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 90 unter “Krankheitskosten“, und die dort zitierte hg. Judikatur; Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 34 Anhang II-ABC Tz 35).

Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit. Im Rahmen der Krankenbehandlung ist das Recht auf freie Arztwahl grundsätzlich anzuerkennen. Liegen triftige medizinische Gründe vor, sind auch höhere Aufwendungen als die von der Sozialversicherung finanzierten, als zwangsläufig zu beurteilen (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ (2025) § 34 Tz 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort: Krankheitskosten; VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010; VwGH 18.12.2024, Ro 2021/13/0011).

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen ist erforderlich, dass ***nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.***

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Abzugsfähig sind beispielsweise Aufwendungen für Arzt und Krankenhaus, Medikamente, Ambulanzgebühren, Behandlungsbeiträge, Selbstbehalte, Zuzahlungen, Fahrten zum Arzt bzw. ins Krankenhaus oder zur Therapie, etc. *Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für medizinisch nicht indizierte Behandlungen, Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, wie etwa für Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung* (es sei denn, sie sind medizinisch indiziert), *für zahnmedizinische Prophylaxe, für prophylaktische Schutzimpfungen, etc.* (vgl. dazu auch Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 90 unter “Krankheitskosten“, mwN; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ (2025) § 34 Tz 78 unter “Krankheitskosten“, mwN).

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 bzw. -betreuung *typischerweise* verbunden sind; es genügt jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen, dh. zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden. *Nicht absetzbar sind Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können* (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 90 unter “Krankheitskosten“; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen somit 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. 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; VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; VwGH 18.12.2024, Ro 2021/13/0011; jeweils mwN). Wie bereits oben dargelegt, können auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. etwa VwGH 11.2.2016, 2013/13/006; VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066; VwGH 5.10.2021, Ra 2021/15/0059; VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062; VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; VwGH 18.12.2024, Ro 2021/13/00114; siehe dazu auch zB BFG 3.7.2024, RV/7100791/2022; BFG 30.9.2024, RV/7103207/2021; BFG 17.7.2025, RV/7100623/2022). Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl. etwa VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159; VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; VwGH 18.12.2024, Ro 2021/13/0011; jeweils mit mwN).

Sinn der Forderung nach einer medizinischen Notwendigkeit von Krankheitskosten ist es, diese Kosten von Kosten für die Lebensführung abzugrenzen. Dabei ist eine typisierende Betrachtung anzustellen. Denn natürlich sind auch Krankheitskosten insofern freiwillig, als sie durch eine Entscheidung des Erkrankten erfolgen und aufgrund dessen Entscheidung auch unterbleiben könnten. Es geht daher vielmehr darum, ob eine Behandlung und die dadurch entstehenden Kosten aus Sicht der Allgemeinheit als notwendig erscheint.

Ein solcher Nachweis kann durch eine ärztliche Bestätigung erbracht werden. Eine Einschränkung dieses Nachweises auf eine *“ärztliche Verordnung der Behandlung im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes”* oder die (teilweise) Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherung erscheint in dieser pauschalen Form aber als zu eng. Entscheidend kann vielmehr nur sein, ob eine Behandlung *medizinisch indiziert* ist und die damit verbundenen Kosten sich damit von Kosten der privaten Lebensführung abgrenzen. Ob eine solche medizinische Indikation vorliegt, ist im Einzelfall zu untersuchen (vgl. dazu auch BFG 6.5.2016, RV/1100626/2014, mwN).

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua. Mehraufwendungen aus dem Titel der **Behinderung**, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 leg. cit. vorliegen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden.

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,

- 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 er keine pflegebedingte Geldleistung, so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen, in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung. 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 insbesondere 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.

§ 35 Abs. 3 EStG 1988 gewährt einen jährlichen, nach dem Grad der Behinderung gestaffelten Freibetrag, beginnend bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25%.

Gemäß § 1 Abs. 1 der zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Nach § 1 Abs. 2 der Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) **mindestens 25%** beträgt.

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

Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Nach § 2 Abs. 2 der Verordnung ist der Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten **nach Abzug des Selbstbehalts** gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Entsprechende Aufwendungen für Diätverpflegung müssen grundsätzlich mit der Behinderung in ursächlichem Zusammenhang stehen (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 35 Rzn 22 f; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ (2025) § 35 Tz 13; jeweils mwN).

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung 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 190,00 € 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.

Vor dem oben dargestellten rechtlichen Hintergrund war hinsichtlich der strittigen unter dem Titel **“Krankheitskosten“ als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt)** geltend gemachten Aufwendungen bzw. Ausgaben Folgendes zu berücksichtigen:

Der Bf. verfügt über einen Behindertenpass, Nr. abcdefg (Ausstellende Behörde: BASB Landesstelle N). Darin wird für das Beschwerdejahr ein Grad der Behinderung von 20% sowie die Notwendigkeit einer Diätverpflegung wegen Magen, Zucker angegeben.

Im Streitjahr war auch unstrittig von einer Behinderung der Ehegattin des Bf. auszugehen (Behindertenpass: Nr. efghijkl, Ausstellende Behörde: BASB Landesstelle N, Grad der Behinderung: 50%, § 29b StVO-Ausweis). Die Ehegattin des Bf. wurde mit Bescheid vom 8. Jänner 2025 zur Einkommensteuer 2022 rechtskräftig veranlagt; dabei wurde ua. der Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) iHv jährlich 401,00 € wie auch der pauschale Freibetrag für eigenes Kfz bei Gebehinderung (wegen Vorliegens eines Ausweises gemäß § 29b StVO; § 3 Abs. 1 der obgenannten Verordnung) iHv monatlich 190,00 € für zwölf Monate (sohin mit 2.280,00 €) berücksichtigt.

Unstrittig ist auch, dass die Ehegattin des Bf. selbst nicht in der Lage war, die strittigen Aufwendungen zu tragen [diese würden ihr Einkommen derart belasten, dass das steuerliche Existenzminimum (rd. 11.000,00 €) unterschritten würde] und jene Aufwendungen, welche bei der unterhaltsberechtigten Ehegattin selbst außergewöhnliche Belastungen darstellen würden, beim verpflichteten Bf. abzugsfähig sind.

Beide Parteien des gegenständlichen finanzgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass im konkreten Fall die oben dargelegten Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 nicht vorliegen und daher der Bf. keine Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung *ohne* Berücksichtigung des Selbstbehalts abziehen kann (es wird in diesem Zusammenhang auch auf die diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde im Vorlagebericht vom 12.1.2026 verwiesen; der Bf. hat im Übrigen selbst lediglich die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen *mit* Selbstbehalt beantragt).

Der Abgabenbehörde ist zuzustimmen, dass die vom Bf. als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt geltend gemachten **Freibeträge der Ehegattin wegen eigener Behinderung** (401,00 €) bzw. **für eigenes Kfz bei Gebehinderung** (1.710,00 €) zwecks Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung nicht nochmals berücksichtigt werden können (es wird in diesem

Zusammenhang auf die rechtskräftige Arbeitnehmerveranlagung der Ehegattin des Bf. vom 8. Jänner 2025 verwiesen).

Angesicht dessen, dass im gegenständlichen Fall für den Bf. die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung von 20%) wie auch die Notwendigkeit einer Diätverpflegung wegen Magen, Zucker, durch das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) für das Beschwerdejahr bescheinigt wurde, dementsprechend auch vom Vorliegen von diesbezüglichen Mehraufwendungen dem Grunde nach auszugehen war, war ein **pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung** iHv 840,00 € (12 x 70,00 €) anzusetzen. Wie oben ausgeführt, ist der in Rede stehende Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten *nach Abzug des Selbstbehalts* gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Auch wenn es der Bf. trotz entsprechender abgabenbehördlicher Vorhaltungen verabsäumt hat, zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit (dem Grunde und der Höhe nach) ärztliche Zeugnisse bzw. Bestätigungen vorzulegen, war im konkreten Fall im Hinblick auf die in den vorgelegten Honorarnoten diagnostizierten bzw. vom jeweiligen behandelnden Arzt vorgenommene Befundung und des sich daraus ergebenden Ausmaßes bzw. der Schwere des Falles jedenfalls von Krankheiten der Ehegattin des Bf. im oben dargelegten Sinne auszugehen, standen die vorgenommenen, aus medizinischen Gründen zur Linderung bzw. zur Heilung der Krankheit erforderlichen und zweifelsfrei auch tauglichen Behandlungen jedenfalls in direktem Zusammenhang mit diesen Krankheiten, wurden die Behandlungsleistungen ausschließlich von Fachärzten vorgenommen und sind daher die geltend gemachten nachgewiesenen **Behandlungskosten samt Fahrtkosten der Ehegattin des Bf.** als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) abzugsfähig; auch die Abgabenbehörde hat im Übrigen die Abzugsfähigkeit der diesbezüglichen Kosten im gegenständlichen Vorlagebericht außer Streit gestellt. In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt, dass sich aus den vorgelegten Honorarnoten von Drⁱⁿ. RT klar 20 Behandlungstermine der Ehegattin des Bf. ergeben und daher die diesbezüglich beantragten Kilometergelder zur Gänze Berücksichtigung finden können.

Im Hinblick auf die vom Bf. geltend gemachten **eigenen Behandlungskosten samt Fahrtkosten** war zu berücksichtigen, dass - wie oben dargelegt - Aufwendungen für medizinisch nicht indizierte Behandlungen, Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, wie etwa für Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung, für zahnmedizinische Prophylaxe, etc. nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind, und müssen daher auch die beantragten Kosten des Bf. für die urologische Vorsorgeuntersuchung samt PSA-Wertermittlung, für die Mundhygieneinstruktion wie auch für die ärztliche Bestätigung unberücksichtigt bleiben.

Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen - ob gesund oder krank - auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Die als

außergewöhnliche Belastung beantragten **Kosten für Damenschuhe** (160,00 €) sind nicht außergewöhnlich. Mangels geeigneter Beweismittel war eine Außergewöhnlichkeit der betreffenden Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nicht zu erkennen und daher deren Abzugsfähigkeit zu verneinen.

Zum Nachweis der geltend gemachten **Apothekenaufwendungen** hat der Bf. für sich und seine Gattin entsprechende Kundenverkaufsnachweise der Apotheke vorgelegt. Im Hinblick auf die strittigen Apothekenaufwendungen für diverse Produkte hat der Bf. trotz entsprechender Vorhaltung *keine* entsprechenden Nachweise (ärztliche Verordnungen bzw. Bestätigungen) für deren *medizinische Indikation* vorgelegt.

Nach Durchsicht der vorgelegten Kundenverkaufsnachweise war - gerade auch unter Beachtung der in den vorgelegten Honorarnoten vorgenommenen Befundungen - einerseits von klar zuordenbaren medizinisch notwendigen Produkten (solche die typischerweise mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung verbunden waren) und daher von als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähigen Kosten und andererseits von Produkten, welche allein der Vorbeugung vor Krankheiten sowie der Erhaltung bzw. Förderung der Gesundheit dienen bzw. für welche kein direkter Zusammenhang mit einer Krankheit erkennbar war, und damit von nicht abzugsfähigen Kosten auszugehen. Zu diesen nichtabzugsfähigen Kosten zählten insbesondere Aufwendungen für allgemeine Stärkungsmittel, Vitaminpräparate, Nahrungsergänzungsmittel (diese werden üblicherweise zur Stärkung des Allgemeinzustandes eingenommen und ist der Verzehr solcher Mittel für die gesunde Durchschnittsbevölkerung *nicht* notwendig), Gewichtsabnahmeprodukte sowie Körperpflegemittel. Eine medizinische Notwendigkeit bzw. Indikation der diesbezüglichen Kosten hat der Bf. - wie bereits ausgeführt - weder nachgewiesen noch entsprechend glaubhaft gemacht.

Diese (mangels Zwangsläufigkeit bzw. Außergewöhnlichkeit) nichtabzugsfähigen Ausgaben (für der allgemeinen Gesundheitsvorsorge bzw. -erhaltung dienende Produkte wie auch für typisch der Lebensführung zuordenbare Produkte) betragen bezogen auf den für die Gattin des Bf. vorgelegten Kundenverkaufsnachweis 900,53 € und für den für sich vorgelegten Kundenverkaufsnachweis 72,58 €.

Auf Grund der obigen Überlegungen ergeben sich im konkreten Fall folgende berücksichtigungswürdige Krankheitskosten (außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt):

Krankheitskosten lt. Bf.	6.370,60 €
<i>abzgl. nicht medizinisch indizierte Apothekenaufwendungen (Ehegattin)</i>	- 900,53 €
<i>abzgl. Damenschuhe (Ehegattin)</i>	- 160,00 €
<i>abzgl. Behindertenfreibetrag (Ehegattin)</i>	- 401,00 €
<i>abzgl. Freibetrag für eigenes Kfz (Ehegattin)</i>	- 1.710,00 €
<i>abzgl. nicht medizinisch indizierte Apothekenaufwendungen (Bf.)</i>	- 72,58 €
<i>abzgl. urologische Vorsorgeuntersuchung/Dr. FR (Bf.)</i>	- 118,32 €
<i>abzgl. Mundhygieneinstruktion/Drⁱⁿ. RR (Bf.)</i>	- 95,00 €

<i>abzgl. Fahrtkosten Dr. FR u. Drⁱⁿ. RR (Bf.)</i>	- 5,04 €
<i>abzgl. PSA-Wert-Ermittlung/ Drⁱⁿ. SM (Bf.)</i>	- 8,25 €
<i>abzgl. ärztliche Bestätigung/Drⁱⁿ. SM (Bf.)</i>	- 13,50 €
<i>zzgl. Pauschbetrag für Krankendiätverpflegung Magen, Zucker (Bf.)</i>	840,00 €
Krankheitskosten lt. BFG	3.726,38 €

An dieser Stelle wird nochmals darauf hingewiesen, dass ein Teil dieser Krankheitskosten mangels wesentlicher Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf. keine Berücksichtigung finden kann (gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 können sich nur die den Selbstbehalt in Höhe von **3.200,61 €** übersteigenden Krankheitskosten, sohin ein Betrag iHv **525,77 €**, zugunsten des Bf. steuerlich auswirken).

Angesichts der obigen Überlegungen war sohin dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren teilweise Folge zu geben.

Zu den als **Absetzbetrag** bzw. **Werbungskosten** geltend gemachten Abzugsposten **“Pendlereuro”** iHv 24,00 € sowie **“Gewerkschaftsbeiträge”** iHv 63,60 € ist abschließend noch Folgendes zu sagen:

Pendlereuro:

Hat ein Arbeitnehmer - wie im konkreten Fall unstrittig der Bf. - Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (hier: große Pendlerpauschale bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 2 km bis 20 km) sieht § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 zusätzlich den Abzug eines Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Absetzbetrag vor.

Davon abweichend steht zufolge § 124b Z 395 lit. b und lit. c EStG 1988 im Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 zur Abgeltung der erhöhten Treibstoffkosten, im Fall des Vorliegens der sonstigen Voraussetzungen, bei einer einfachen Fahrtstrecke von mindestens 2 km bis 20 km zusätzlich ein Pendlerpauschale von 15,50 € monatlich (damit ergibt sich für das Jahr 2022 eine Pendlerpauschale von gesamt **496,00 €**) sowie ein Pendlereuro von 0,50 € monatlich je Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (bei einer einfachen Fahrtstrecke von 5 km lt. vorgelegtem Pendlerrechnerausdruck ergibt sich für 2022 ein Pendlereuro von gesamt **30,00 €**) zu.

Dementsprechend war der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2022 angesetzte Pendlereuro zugunsten des Bf. auf 30,00 € zu erhöhen.

Gewerkschaftsbeiträge:

Aus der vom Bf. vorgelegten Bestätigung vom 31. Dezember 2022 ist ersichtlich, dass es sich bei den fraglichen Ausgaben des Bf. iHv 63,60 € nicht um Gewerkschaftsbeiträge, sondern um den Mitgliedsbeitrag 2022 beim Kriegsopfer- und Behindertenverband (KOBV) handelt.

Die als Werbungskosten beantragten Ausgaben für die freiwillige Mitgliedschaft beim KOBV konnten *keine* Berücksichtigung finden, da es sich bei diesem Verein weder um einen Berufsverband noch um eine Interessensvertretung iSd § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 handelt.

Zulässigkeit der Revision:

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

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war sohin - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. Jänner 2026