

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***AB*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch D&T Steuerberatungs OG, Schützenplatz 1 Tür 4, 3580 Horn, über die Beschwerde vom 6. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. Juli 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) brachte beim Finanzamt am 09.03.2024 einen Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 ein. Dabei wurden außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung beantragt, der Grad der Behinderung mit 40% und das Vorliegen einer Zuckerkrankheit angegeben. Der Bf. beantragte unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel ohne Abzug eines Selbstbehaltes in Höhe von EUR 5.243,00 geltend.

Der Bf. wurde mit Bescheid vom 16.07.2024 zur Einkommensteuer 2023 veranlagt. Das Finanzamt berücksichtigte nachgewiesene Kosten aus der Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von EUR 619,73, einen Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988) in Höhe von EUR 164,00, Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von EUR 840,00 und Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988) in Höhe von EUR 4.675,82, von denen ein Selbstbehalt in der gleichen Höhe abgezogen wurde.

In der Begründung wies das Finanzamt zu den Einkäufen in der Apotheke (privat verrechnete Arzneimittel, ohne Rezept) darauf hin, dass Selbstmedikation nicht als Krankenbehandlung angesehen werden könne und daher auch nicht von der Leistungspflicht der gesetzlichen Krankenversicherung umfasst sei und in weiterer Folge mangels Zwangsläufigkeit zu keiner außergewöhnlichen Belastung führe. Es habe daher nur ein Betrag von EUR 422,20 berücksichtigt werden können. Bei den geltend gemachten Kosten für außergewöhnliche Belastungen in Höhe von EUR 4.675,82 sei vom Finanzamt ein Selbstbehalt abgezogen worden. Der Grund dafür sei, dass die Kosten in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung stünden. Die Aufwendungen für außergewöhnlich Belastungen in Höhe von EUR 4.675,82 habe das Finanzamt nicht berücksichtigt, denn die Aufwendungen seien niedriger als der für den Bf. gültige Selbstbehalt in Höhe von EUR 5.655,27.

Der Bf. brachte am 06.08.2024 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 vom 16.07.2024 ein und führt aus, im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2023 seien Zahnarztkosten aufgrund einer Parodontalerkrankung in Höhe von EUR 4.675,82 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt beantragt worden. Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer 2023 vom 16.07.2024 seien diese Kosten von der Abgabenbehörde mit Selbstbehalt berücksichtigt worden, da diese Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit der Behinderung stehen sollen. Leider stünden diese Zahnarztkosten sehr wohl im engen Zusammenhang mit der Diabetes-Erkrankung des Bf., vielmehr verursache bzw. verschlimmere Diabetes die Parodontitis. Es werde daher ersucht, dem Antrag stattzugeben und die Zahnarztkosten wie beantragt ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Dem Schreiben werde auch eine Bestätigung des behandelnden Arztes beigelegt. In der vorgelegten Bestätigung vom 30.07.2024 eines ungarischen Fachzahnarztes wird festgehalten, dass der bestehende Diabetes des Bf. im Zusammenhang mit seiner Parodontalerkrankung stehe.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.07.2025 betreffend Einkommensteuerbescheid 2023 wurde die Beschwerde vom 06.08.2024 gegen den Bescheid vom 16.07.2024 als unbegründet abgewiesen. Begründend wird ausgeführt, im Falle einer Behinderung könnten auch die Kosten einer Heilbehandlung im Zusammenhang mit der Behinderung zusätzlich zum Pauschalbetrag und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt berücksichtigt werden. Als Kosten der Heilbehandlung könnten unter anderem Arzt- und Therapiekosten, die im Zusammenhang mit der Behinderung stünden, berücksichtigt werden. Die vorgelegte Bestätigung des behandelnden Zahnarztes bescheinige nicht, dass der notwendige Zahnersatz in ursächlichem Zusammenhang mit der Diabetes-mellitus-Erkrankung stehe. Außerdem sei allgemein bekannt, dass ein Zahnersatz ohne Vorerkrankung durchaus üblich sei.

Am 07.08.2025 brachte die steuerliche Vertretung des Bf. einen Antrag gem. § 264 BAO ein, die Beschwerde vom 06.08.2024 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 16.07.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Begründend wird ausgeführt, mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.07.2025 sei die Beschwerde des Bf. gegen den

Einkommensteuerbescheid 2023 vom 16.07.2024 als unbegründet abgewiesen worden. Innerhalb offener Frist werde nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Ergänzend wird ausgeführt, dass in der Beschwerde vom 06.08.2024 darauf hingewiesen worden sei, dass die chronische Parodontitis im ursächlichen Zusammenhang mit der Diabetes des Bf. stünde und somit auch die Kosten in Höhe von EUR 4.675,82 ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen seien. Der Beschwerde sei eine Bestätigung des behandelnden Arztes beigelegt worden. Nunmehr sei der behandelnde Arzt ersucht worden, eine ausführliche Stellungnahme abzugeben, ob und wie die Diabeteserkrankung die Parodontiserkrankung verursacht habe und somit ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Diabeteserkrankung und der Zahnbehandlung bestehe. In der dem Vorlageantrag beiliegenden Stellungnahme sei nun klar erkennbar, dass dieser Zusammenhang gegeben sei. Es werde daher um eine stattgebende Erledigung und um Berücksichtigung der Kosten für die Zahnbehandlung in Höhe von EUR 4.675,82 ersucht. Die Stellungnahme des behandelnden Facharztes liegt dem Vorlageantrag bei.

Der Bf. legte im Rahmen des Vorlageverfahrens dem Finanzamt ein Sachverständigengutachten (mit Untersuchung) nach der Einschätzungsverordnung (BGBl. II Nr. 261/2010) des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, BASB Landesstelle Wien, vom 22.09.2021, vor. Unter dem Titel „Ergebnis der durchgeführten Begutachtung“ wird wie folgt festgestellt:

„Lfd. Nr.	Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden: Begründung der Positionsnummer und des Rahmensatzes:	Pos.Nr.	Gdb %
1	Koronare Herzkrankheit mit Zustand nach ACBP OP oberer Rahmensatz, da auch das Vorhofflimmern und arterielle Hypertonie mitberücksichtigt, kardial kompensiert	05.05.02	40
2	Diabetes mellitus, nicht insulinpflichtig mittlerer Rahmensatz, da unter oraler Therapie HbA1c Wert im Zielbereich	09.02.01	20

Gesamtgrad der Behinderung 40 v. H.

Begründung für den Gesamtgrad der Behinderung:

Das führende Leiden 1 wird von Leiden 2 nicht weiter erhöht, da dieses von geringer funktioneller Relevanz ist.

Änderung des Gesamtgrades der Behinderung im Vergleich zum Vorgutachten:

keine Änderung

x Dauerzustand“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Zunächst ist festzustellen, dass die belangte Behörde im Einkommensteuerbescheid 2023 nicht berücksichtigt hat, dass die Kosten von EUR 1.790,00 (dazugehöriger Ersatz von EUR 438,75) aus einer Rechnung vom 17.11.2022 resultieren, die auch an diesem Tag bezahlt wurde. Die streitgegenständlichen Kosten hinsichtlich der Zahnbehandlungen betragen daher für das Jahr 2023 lediglich EUR 3.324,57.

Strittig im gegenständlichen Verfahren ist, ob die vom Bf. beantragten Krankheitskosten aus einer Folgeerkrankung im Zusammenhang mit einer Behinderung (Diabetes mellitus) in Höhe von nunmehr EUR 3.324,57 ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden können oder der Selbstbehalt zur Anwendung kommt.

Der Bf. beantragt Zahnarztkosten als außergewöhnliche Belastungen, die nach seiner Ansicht Folge einer Behinderung (Diabetes-mellitus-Erkrankung) sind, damit ist nach Ansicht des Bf. ein Selbstbehalt nicht zu berücksichtigen. Vorgelegt werden dazu zwei Bestätigungen des behandelnden Zahnarztes, die zusammengefasst festhalten, dass die parodontalen Veränderungen in direktem, krankheitskausalem Zusammenhang mit der bestehenden Grunderkrankung Diabetes mellitus stehen (siehe Bestätigung des behandelnden Fachzahnarztes vom 30.07.2024 und Schreiben des behandelnden Fachzahnarztes vom 30.07.2025).

Ob für die Erkrankung der Zähne und des Mundraumes des Bf. dessen Erkrankung an Diabetes mellitus tatsächlich ursächlich ist, kann im gegenständlichen Fall dahingestellt bleiben, denn es ist eine andere Voraussetzung nicht erfüllt, die die Berücksichtigung der Kosten einer Folgeerkrankung ohne Selbstbehalt nicht ermöglicht.

Festgestellt wird, dass nach dem oben zitierten Sachverständigengutachten (mit Untersuchung) nach der Einschätzungsverordnung (BGBl. II Nr. 261/2010) des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, BASB Landesstelle Wien, vom 22.09.2021, bei der Diabetes-mellitus -Erkrankung des Bf. ein Grad der Behinderung von 20 % vorliegt.

Beweiswürdigung

Die seitens des Bundesfinanzgerichtes getroffenen Feststellungen zu Verfahrensgang und Sachverhalt ergeben sich aus dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten, dem Sachverständigengutachten (mit Untersuchung) nach der Einschätzungsverordnung (BGBl. Nr. 261/2010) des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen, BASB Landesstelle Wien, vom 22.09.2021, der Bestätigung des behandelnden Fachzahnarztes vom 30.07.2024 und dem

Schreiben desselben Arztes vom 30.07.2025, dem Vorbringen des Bf. sowie der Abgabenbehörde.

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 außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden. Der Bundesminister für Finanzen kann 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 letzter Satz EStG 1988).

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen u.a. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) zu.

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 35 % bis 44 % beträgt dieser Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 EUR 164,00 jährlich.

Anstelle des Freibetrags nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 können nach § 35 Abs. 5 leg. cit. auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 leg. cit.).

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (ab der Veranlagung 2011: idF BGBl. II Nr. 430/2010) (im Folgenden: Verordnung), sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten

Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen u.a. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

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

Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der Verordnung 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 Verordnung).

Nach § 4 der Verordnung idF BGBl. II Nr. 91/1998, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung ist, dass diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 35 Tz 17; sowie VwGH 18.05.1995, 93/15/0079, und VwGH 03.08.2004, 99/13/0169).

Die Ermächtigung des Bundesministers für Finanzen zur Festlegung von solchen Fällen, in denen Aufwendungen „ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung“ zu berücksichtigen sind, verändert die Regelung der §§ 34 und 35 EStG 1988 inhaltlich: Während etwa nach den Vorschriften des § 35 Abs. 1 und 5 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 6 EStG 1988 die Geltendmachung der tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung nur „anstelle“ des Freibetrages vorgesehen ist, erlaubt die Verordnungsermächtigung des letzten Satzes des § 34 Abs. 6 EStG 1988 demgegenüber die Geltendmachung tatsächlicher Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung „neben“ der Geltendmachung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988. Es handelt sich um eine Norm, mit der „im Kleid einer Verordnungsermächtigung der materielle Gehalt der in den diesbezüglichen Regelungen der §§ 34 und 35 geschaffenen Ansprüche geändert worden ist“ (vgl. Fuchs, aaO, § 34 Tz 46/2; sowie nochmals VwGH 03.08.2004, 99/13/0169, und VwGH 28.06.2006, 2002/13/0134).

Der Verwaltungsgerichtshof hat erkannt, dass Krankheitskosten etwaiger Folgeerkrankungen einer Behinderung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnung als Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung und somit ohne Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen sind (VwGH 23.01.2019, Ro 2016/13/0010).

Im streitgegenständlichen Fall wird festgestellt, dass die vom Bf. angeführte Diabetes-mellitus-Erkrankung als Behinderung, aus der Krankheitskosten aus einer als Folgeerkrankung (Zahnarztkosten) abgeleitet werden könnten, nach § 1 Abs. 2 der oben angeführten

Verordnung nicht vorliegt. Denn eine Behinderung liegt nach § 1 Abs. 2 der Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt. Das im Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen vom 22.09.2021 festgestellte Ausmaß der Behinderung beträgt lediglich 20 %.

Damit liegt gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung beim Bf. hinsichtlich seiner Diabetes-mellitus - Erkrankung keine Behinderung vor, die das Ausmaß von 25 % erreicht und können damit auch Krankheitskosten von Folgeerkrankungen (Zahnarztkosten) nicht ohne Selbstbehalt abgezogen werden. Die beantragten Kosten der Zahnbehandlung (Zahnarztkosten) können daher nur unter Anwendung des Selbstbehaltes berücksichtigt werden.

Nach den unstrittigen Feststellungen des Finanzamtes beträgt der Selbstbehalt EUR 5.655,27. Da die beantragten Kosten den Selbstbehalt nicht übersteigen war die Beschwerde abzuweisen.

Dass die im Jahr 2023 bezahlten Kosten nicht, wie im angefochtenen Bescheid berücksichtigt, EUR 4.675,82, sondern nur EUR 3.324,57 betragen, ändert am Spruch des angefochtenen Bescheides nichts, weil beide Beträge den Selbstbehalt nicht übersteigen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt 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 streitgegenständlichen Fall waren Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht zu beurteilen. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 23. Jänner 2026