

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Melanie Maier, den Richter Mag. Roland Wagner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. FH Oliver Bruckner und Mag. Ulrike Richter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Juni 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Bf. machte in ihrer elektronisch am 24.02.2023 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2022 außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer eigenen Behinderung in Höhe von insgesamt 16.262,07 Euro (Krankheitskosten ohne Selbstbehalt) geltend. Weiters wurde die Gewährung des Freibetrages bei eigener Behinderung von 50% und des Pauschbetrages wegen Krankendiätverpflegung (Zucker) beantragt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 21.04.2023 wurde die Bf. von der belangten Behörde aufgefordert, eine detaillierte Aufstellung samt belegmäßiger Nachweise der beantragten außergewöhnlichen Belastungen zu übermitteln. Dieser Aufforderung kam die Bf. mit Schreiben vom 24.04.2023 nach.

Der Einkommensteuerbescheid erging am 20.06.2023 mit einer Gutschrift in Höhe von 915 Euro, wobei insgesamt 2.179,12 Euro als Kosten aus der eigenen Behinderung anerkannt wurden. Begründend angeführt wurde, dass die Fahrtkosten mangels Vorlage von Belegen oder ärztlichen Bestätigungen nicht anzuerkennen seien. Weitere Aufwendungen seien mangels Zwangsläufigkeit nicht anzuerkennen. Der Freibetrag für Behinderung stehe aufgrund des ganzjährigen Pflegegeldbezuges nicht zu.

In der fristgerecht erhobenen Beschwerde beantragte der Bf. die Berücksichtigung sämtlicher nicht anerkannter Aufwendungen und verwies auf den Zusammenhang mit ihrer Behinderung. Dazu wurden ergänzende Unterlagen vorgelegt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.12.2023 gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise statt und berücksichtigte Arzt- und Spitalskosten lt. Aufstellung. Insgesamt wurden 2.417,62 Euro als Kosten aus der eigenen Behinderung anerkannt. Die Einkommensteuer wurde in Höhe von – 1.015 Euro festgesetzt.

Die Bf. beantragte fristgerecht die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Entscheidung durch einen Senat (ohne mündliche Verhandlung).

Mit Vorlagebericht vom 12.03.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerde vor und beantragte die Anerkennung von lediglich 1.581,89 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehalts (Verböserung). In der Begründung wurde auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, mit dem über die Beschwerde betreffend das Jahr 2021 entschieden wurde, verwiesen.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 17.09.2025 wurde die Bf. aufgefordert, zum Vorlagebericht des Finanzamtes Stellung zu nehmen. Der Bf. wurde mitgeteilt, dass im Falle der Nichtanerkennung einzelner Aufwendungen der angefochtene Bescheid vom Bundesfinanzgericht auch zu ihrem Nachteil abgeändert werden könne. Dieser Aufforderung ist die Bf. nicht nachgekommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die am ***1*** geborene Bf. weist aufgrund der Erkrankung an Diabetes Mellitus und daraus bedingter Sehverminderung einen Grad der Behinderung von 50 % mit dem Erfordernis einer Zuckerdiät auf. Die Behinderung wurde mit Bescheid des Bundessozialamts vom 01.08.2013 festgestellt. Im Beschwerdejahr bezog die Bf. Pensionseinkünfte und ganzjährig Pflegegeld der Stufe 2.

Die Bf. hat die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen ohne Selbstbehalt für Hilfsmittel in Höhe von 392,94 Euro, Heilbehandlung in Höhe von 410,62 Euro, Kur- und Therapiekosten in Höhe von 6.540,49 Euro, Medikamente in Höhe von 6.017,82 Euro und Diabetesbedingte Mobilitätshilfe in Höhe von 3.264,20 Euro (insgesamt 16.262,07 Euro) beantragt.

Unter der Position „Hilfsmittel“ hat die Bf. Kosten für Schuhe samt ärztlich verordneter orthopädischer Zurichtung (Diabetiker-Einlagen) in Höhe von 308 Euro und damit einhergehende Fahrtspesen in Höhe von 18 Euro geltend gemacht. Weiters wurden Aufwendungen für die Besorgung eines Sensors (zur Kontrolle der Blutzuckerwerte) in Höhe von 36 Euro und Batterien in Höhe von 30,94 Euro beantragt. Die belegmäßig nachgewiesenen Aufwendungen und glaubhaft gemachten Fahrtkosten sind unstrittig als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Unter der Position „Heilbehandlung“ hat die Bf. Kosten für einen Krankenhausaufenthalt in Höhe von 59,62 Euro, Laboruntersuchungen in Höhe von 90 Euro und Fahrtspesen für Arztbesuche in Höhe von 261 Euro geltend gemacht. Die belegmäßig nachgewiesenen Aufwendungen und glaubhaft gemachten Fahrtkosten sind unstrittig als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Unter der Position „Kur- und Therapiekosten“ hat die Bf. Aufwendungen für einen Kuraufenthalt, für Physiotherapie (**2**) und für Therapeutische Behandlung u. med. Produkte (**3**) beantragt. Den Kuraufenthalt hat die Bf. von 11.09. – 19.09.2022 im Heilbad **4** (Tschechien) absolviert. Dafür hat sie die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen in Höhe von 842,39 Euro (Pauschalpreis abzüglich Haushaltsersparnis) plus Fahrtspesen für sich und ihre Begleitperson in Höhe von 129,50 Euro beantragt. Da die Bf. im Jahr 2021 eine Anzahlung in Höhe von 872,40 Euro auf den Pauschalpreis in Höhe von 879 Euro geleistet hat, sind ihr im Beschwerdejahr nur mehr Aufwendungen von 136,10 Euro (Pauschalpreis minus Anzahlung zuzüglich Fahrtspesen) entstanden. Ein ärztliches Zeugnis, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergaben, wurde nicht vorgelegt. Zuschüsse von einem gesetzlichen Sozialversicherungsträger wurden nicht geleistet. Die Bf. hat die geleistete Anzahlung bereits im Jahr 2021 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Mangels Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes wurde dieser Aufwand vom Bundesfinanzgericht nicht gewährt.

Zur Position Physiotherapie (**2**) wird festgestellt, dass die Bf. durch eine Fachärztin für physikalische Medizin physiotherapeutisch behandelt wurde, wobei die Kosten zur Gänze von der Österreichischen Gesundheitskasse getragen wurden. Die damit einhergehenden Fahrtkosten in Höhe von 297 Euro wurden glaubhaft gemacht und sind unstrittig als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Zur Position ***3*** wird festgestellt, dass die Bf. von Jänner bis Dezember 2022 in einem Wellnessinstitut therapeutische und präventive Gesundheitsbehandlungen in Anspruch genommen (Therapeutische Detox, Massagen und Fußpflege) und Pro Youth Mikronährstoffe erworben hat. Dafür hat sie 5.199,60 Euro bezahlt und macht zusätzlich Fahrtspesen in Höhe von 72 Euro geltend. Diese Behandlungen wurden nicht ärztlich verordnet. Zuschüsse des gesetzlichen Sozialversicherungsträgers wurden nicht geleistet.

Unter der Position „Medikamente“ hat die Bf. Aufwendungen für „Impfschutz“ für „Nahrungsergänzungen, Vitaminpräparate usw.“ für „Glukose, Tees, Globuli, ***6***-Apotheke“ und für „Internet-Apotheken (Shop-, Apotheke-, Vamida-, w.)“ geltend gemacht. Bei „Impfschutz“ handelt es sich um einen Pauschalbetrag von jeweils 4,50 Euro für die vorbeugenden Impfungen gegen Covid-19 und gegen Grippe. Wie sich der pauschale Aufwand zusammensetzt, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Eine ärztliche Verordnung, die den Zusammenhang der Impfungen mit der Behinderung bescheinigt, wurde nicht vorgelegt. Von der Firma ***5*** hat die Bf. diverse Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate bezogen und dafür 2.099,39 Euro bezahlt. Aus den Rechnungen ist nicht ersichtlich, welche Produkte mit der Behinderung im Zusammenhang stehen. Es wurde weder ein ärztlicher Behandlungsplan, noch eine ärztliche Verordnung oder sonstige ärztliche Unterlagen zu diesen Präparaten vorgelegt.

Unter „Glukose, Tees, Globuli, ***6***-Apotheke“ wurden Aufwendungen in Höhe von 644,84 Euro geltend gemacht. Laut Jahresabrechnung der ***6***-Apotheke hat die Bf. im Beschwerdejahr insgesamt 552,57 Euro aufgewendet, wobei davon unstrittig 357,48 Euro als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind. Für die restlichen Aufwendungen betreffend Nahrungsergänzungsmittel und Tees liegt keine Verordnung und kein Zusammenhang zur festgestellten Behinderung vor. Für Globuli hat die Bf. 18,20 Euro bezahlt (***7*** Apotheke). Auch diesbezüglich liegt keine Verordnung und kein Zusammenhang zur Behinderung vor. Weiters hat die Bf. diverse Produkte (u.a. Dextrose, Magnesium-, Eisen- und Zimtkapseln) um insgesamt 92,97 Euro bei Spar und Billa gekauft. Davon sind unstrittig die Aufwendungen in Höhe 9,34 Euro als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Für die restlichen Produkte wurde der Zusammenhang mit der Behinderung nicht nachgewiesen.

Unter „Internet-Apotheken (Shop-, Apotheke-, Vamida-, w.)“ hat die Bf. Aufwendungen in Höhe von 3.264,59 Euro geltend gemacht. Der Betrag ist der Höhe nach für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Nachweislich hat die Bf. bei verschiedenen Internet-Apotheken Präparate um 1.162,20 Euro gekauft. Der Zusammenhang mit der Behinderung ist unstrittig für Aufwendungen in Höhe von 114,51 Euro (Augentropfen und Augenlidgel) gegeben. Für die weiteren Einkäufe (diverse Nahrungsergänzungsmittel und Produkte gegen Verdauungsbeschwerden, Blähungen und Blasenentzündungen) liegt dieser Zusammenhang nicht vor. Ärztliche Verordnungen wurden nicht vorgelegt.

Unter der Position „Diabetesbedingte Mobilitätshilfe“ machte die Bf. Kosten in Höhe von 3.264,20 Euro geltend. Die Bf. hat mit ihrem Lebenspartner ***8*** am 01.01.2020 eine Vereinbarung bzgl. Aufwandsentschädigungen abgeschlossen. In dieser Vereinbarung werden für Besuche (Kontrolle, behinderungsbedingte kurze Hilfe und Begleitung z.B. bei Einkauf), kurze Begleitungen (z.B. Arztbesuch, Apotheke), übliche Begleitungen (z.B. Spaziergang), Ausflüge außerhalb Wiens und Begleitungen zu kostenpflichtigen Veranstaltungen Pauschalbeträge für Fahrtkosten, Konsumation und Dokumentation festgelegt, die an den Lebenspartner zu bezahlen sind. Eintrittskosten zu kostenpflichtigen Veranstaltungen werden laut dieser Vereinbarung bis maximal 25 Euro vergütet. Ihr Lebenspartner hat die Bf. mehrmals wöchentlich bei Spaziergängen, Arztbesuchen, Einkäufen und diversen Kulturveranstaltungen begleitet. Dafür hat die Bf. ihm quartalsweise die Pauschalen laut Vereinbarung überwiesen. Im Beschwerdejahr erfolgten drei Überweisungen.

2. Beweiswürdigung

Die im Beschwerdejahr vorliegende Minderung der Erwerbsfähigkeit ergibt sich aus den aktenkundigen Daten des Bundessozialamtes (Behindertenpass-Nr. ***9***) sowie aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom ***10***, GZ. ***11***, mit dem über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 entschieden wurde. Darin wurden zur Behinderung folgende Feststellungen getroffen:

„Laut dem von der Bf vorgelegten Bescheid des Bundessozialamtes bzw. dem Ergebnis der durchgeführten Untersuchung wurden bei der Bf folgende Behinderungsgrade festgestellt:

(1) insulinpflichtige Diabetes mellitus (40%); (2) diabetische Netzhautveränderungen und degenerative Entartung der Netzhautmitte beidseits mit Sehverminderung (30%); (3) diabetische Polyneuropathie (20%); (4) degenerative und posttraumatische Gelenksveränderungen (20%); sowie (5) arterieller Bluthochdruck, (6) degenerative Wirbelsäulenveränderungen und (7) Depressio (jeweils 10%). Die Erhöhung der führenden funktionellen Einschränkung (1) durch Leiden (2) um eine Stufe sei auf Grund der zusätzlichen Beeinträchtigung durch dieses Leiden gerechtfertigt; Leiden (3) bis (7) erhöhten nicht weiter, da keine ungünstige wechselseitige Lebensbeeinflussung vorliege.

Der bei der Bf bescheidmäßig festgestellte Grad der Behinderung von 50%ige resultiert damit aus Diabetes mellitus.“

Dass die Bf. im Beschwerdejahr Pensionseinkünfte und Pflegegeld bezogen hat, geht aus der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt (Abgabeninformationssystem des Bundes) hervor.

Wie sich die beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt zusammensetzen, ist aus der mit der Beantwortung des Ergänzungsersuchens am 24.04.2023

übermittelten Aufstellung nachvollziehbar (OZ 8). Die Feststellung, dass die Aufwendungen für die Positionen „Hilfsmittel“ und „Heilbehandlung“ unstrittig zu berücksichtigen sind, beruht auf dem Vorbringen der belangten Behörde im Vorlagebericht. Die Arztbesuche sind durch die als Anhang zur Beschwerde vorgelegte Leistungsinformation der Österreichischen Gesundheitskasse nachgewiesen (OZ 3). Betreffend „Hilfsmittel“ wurden Rechnungen und eine ärztliche Verordnung für orthopädische Schuhzurichtung vorgelegt (OZ 8, Beilage 1 bis 4).

Dass die Bf. einen Kuraufenthalt in ***4*** absolviert hat, geht aus den vorgelegten Unterlagen (OZ 8, Beilage 5) hervor. Dieser Kuraufenthalt war aufgrund der im Jahr 2021 geleisteten Anzahlung bereits Gegenstand des Beschwerdeverfahrens zu GZ. ***11***. Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis ausführlich dargelegt, warum die vorgelegten Unterlagen den strengen Nachweiserfordernissen zur steuerlichen Anerkennung von Kurkosten nicht genügen. Im nunmehrigen Beschwerdefall betreffend das Jahr 2022 wurden wiederum dieselben Unterlagen vorgelegt.

Die Feststellung zur Kostenübernahme der in Anspruch genommenen Physiotherapie gründet auf die aktenkundige Leistungsinformation der ÖGK (OZ 3). Die entstandenen Fahrtkosten sind laut Vorbringen der belangten Behörde im Vorlagebericht unstrittig.

Aus der zur Position ***3*** vorgelegten Sammelrechnung vom 29.12.2022 sind die in Anspruch genommenen Behandlungen und erworbenen Mikronährstoffe ersichtlich (OZ 8). Die Bf. hat in ihrer Beschwerde vorgebracht, dass die Behandlungsleistungen empfohlen, von der Pensionsversicherungsanstalt abgelehnt und von ihr privat übernommen worden seien. Vom wem die „Empfehlung“ ausgesprochen wurde, geht aus dem Beschwerdevorbringen nicht hervor. Somit steht fest, dass weder eine ärztliche Verordnung vorlag, noch ein Zuschuss vom Sozialversicherungsträger geleistet wurde.

Die Sachverhaltsfeststellungen zum Beschwerdepunkt „Medikamente“ gründen auf das Vorbringen der Parteien und die von der Bf. vorgelegten Rechnungen (OZ 8, Beilage 8 und 9 und OZ 3). Die Bf. gab an, dass Nahrungsergänzungen und Vitamine notwendig seien, um den Nährstoffmangel bei Diabetes zu vermeiden. Die erworbenen Präparate seien auch für Nieren, Leber und Schäden an den Augen bestimmt. Sie seien ärztlich vorgesehen, eine medikamentöse Ergänzung ihrer Krankendiätverpflegung und dienten der Sicherung ihrer Lebensqualität. Die belangte Behörde führte im Vorlagebericht detailliert aus, welche Aufwendungen unstrittig als behinderungsbedingt zu berücksichtigen sind. Zu den übrigen Kosten wurde vorgebracht, dass gerade, wenn die Mittel, wie von der Bf. beschrieben, notwendig sind, um den Nährstoffmangel bei Diabetes zu vermeiden und dieses Leiden samt Folgeerkrankungen schon längere Zeit besteht, ein entsprechender ärztlicher Behandlungsplan vorliegen müsse. Die Bf. hat trotz Aufforderung weder einen ärztlichen Behandlungsplan, noch eine Verordnung oder sonstige andere ärztliche Unterlagen vorgelegt. Auch aus den vorliegenden Rechnungen ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, bei welchen

Produkten ein Zusammenhang mit der Behinderung besteht. Der Nachweis der medizinischen Notwendigkeit wurde somit von der Bf. nicht erbracht.

Die Feststellungen zum Beschwerdepunkt „Diabetesbedingte Mobilitätshilfe“ gründen auf die aktenkundige Vereinbarung, das Besuchs- und Begleitprotokoll und die Überweisungsbelege (OZ 3). Im 1. Quartal sind 67 Begleitungen, im 2. Quartal 77 Begleitungen, im 3. Quartal 86 Begleitungen und im 4. Quartal 69 Begleitungen im Protokoll dokumentiert. Dass ***8*** der Lebenspartner der Bf. ist, wurde vom Bundesfinanzgericht bereits im Erkenntnis zur Einkommensteuer 2021 festgestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 279 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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 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.

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

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

Gemäß § 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 in der dort näher geregelten Weise zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

§ 35 EStG 1988 (in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung) lautet auszugsweise:

§ 35 (1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

...

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 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.

...

(3) Es wird jährlich gewährt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von

...

45% bis 54% ein Freibetrag von 401 Euro

...

Behinderungsbedingte Mehraufwendungen im Sinne des § 35 können gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes 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.

§§ 1 und 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 (in der Folge kurz: VO) lauten auszugsweise:

§ 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

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

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

Rechtliche Würdigung

Die Bestimmung des § 34 Abs. 3 EStG 1988 macht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen (VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062).

Die Bf. leidet an Diabetes Mellitus und einer daraus resultierenden Sehverminderung mit einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von jeweils über 25%. Insgesamt beträgt der Grad der Behinderung 50%. Da die Bf. im Beschwerdejahr ganzjährig Pflegegeld bezogen hat, steht ihr aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Regelung des § 35 Abs. 1 EStG der pauschale Freibetrag in Höhe von 401 Euro nicht zu. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Der zustehende Pauschbetrag gemäß § 2 Abs. 1 der VO wegen Krankendiätverpflegung (Zucker) wurde im angefochtenen Bescheid bereits berücksichtigt. Hinsichtlich der beantragten behinderungsbedingten Mehraufwendungen ist festzuhalten, dass nach § 4 der VO nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zusätzlich zu diesem Pauschbetrag zu berücksichtigen sind (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG*²¹ § 35 Rz. 18f mwN.).

Im vorliegenden Beschwerdefall hat die Bf. die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen ohne Selbstbehalt für Hilfsmittel in Höhe von 392,94 Euro, Heilbehandlung in Höhe von 410,62 Euro, Kur- und Therapiekosten in Höhe von 6.540,49 Euro, Medikamente in Höhe von 6.017,82 Euro und Diabetesbedingte Mobilitätshilfe in Höhe von 3.264,20 Euro (insgesamt 16.262,07 Euro) beantragt.

Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztliche verordnete Kuren, Therapien, Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten Kosten der Heilbehandlung dar. Keine Kosten der Heilbehandlung bilden Aufwendungen für Körperpflege, die auch bei

gesunden Personen anfallen (Jakom/*Peyerl*/ EStG, 2025, § 35 Rz 27 unter Verweis auf die Rechtsprechung). Die Aufwendungen müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0254). Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit einer Maßnahme ist eine ärztliche Verordnung, ein ärztlicher Therapieplan oder ein Gutachten erforderlich (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136). Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen werden (VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062; 12.09.2018, Ra 2017/13/0039; 28.10.2004, 2001/15/0164).

Ein Steuerpflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, hat selbst das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 20.11.1996, 96/15/0004).

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind die Ausgaben für die Positionen Hilfsmittel in Höhe von 392,94 Euro und Heilbehandlung in Höhe von 410,62 Euro als behinderungsbedingte Mehraufwendungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Von den als Kur- und Therapiekosten geltend gemachten Aufwendungen sind die Fahrtspesen betreffend *****2***** (Physiotherapie) in Höhe von 297 Euro zwangsläufig erwachsen und somit als behinderungsbedingte Mehraufwendungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Zum Kuraufenthalt in *****4***** ist festzuhalten, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich ist, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (vorfeldweises ärztliches Gutachten). Einem ärztlichen Zeugnis kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022). Dass dieser Nachweis von der Bf. nicht erbracht wurde, hat das Bundesfinanzgericht bereits im Erkenntnis zum Jahr 2021 festgestellt. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren hat die Bf. keine darüber hinausgehenden Unterlagen als Nachweis für die Zwangsläufigkeit vorgelegt, sodass die im Jahr 2022 angefallenen Ausgaben für den Kuraufenthalt nicht zu berücksichtigen sind.

Betreffend Wellnessinstitut *****3***** (Therapeutische Behandlungen) wurde weder eine ärztliche Verordnung für die in Anspruch genommenen Maßnahmen vorgelegt, noch wurde ein Zuschuss vom Sozialversicherungsträger geleistet. Die Zwangsläufigkeit wurde von der Bf. somit nicht nachgewiesen, sodass die geltend gemachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Von den geltend gemachten Kosten für Medikamente wurde der Zusammenhang zur Behinderung für Ausgaben in Höhe von 366,82 Euro nachgewiesen. Diese sind als

außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzuerkennen. Zu den weiteren Ausgaben hat die Bf. vorgebracht, Nahrungsergänzungen und Vitamine seien notwendig, um den Nährstoffmangel bei Diabetes zu vermeiden. Die erworbenen Präparate seien auch für Nieren, Leber und Schäden an den Augen bestimmt. Sie seien ärztlich vorgesehen, eine medikamentöse Ergänzung ihrer Krankendiätverpflegung und dienen der Sicherung ihrer Lebensqualität. Belege für dieses Vorbringen hat die Bf. trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Sie konnte weder einen ärztlichen Behandlungsplan, noch eine Verordnung oder sonstige andere ärztliche Unterlagen beibringen. Damit wurden die nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen Nachweise für die Zwangsläufigkeit nicht erbracht. Auf die entsprechenden Ausführungen in dem zum Vorjahr ergangenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wird verwiesen.

Hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für diabetesbedingte Mobilitätshilfe ist festzuhalten, dass die Bf. nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ihrem Lebenspartner für die regelmäßige Begleitung bei Spaziergängen, Arztbesuchen, Einkäufen und diversen Kulturveranstaltungen Pauschalbeträge überwiesen hat. Ihr Lebenspartner hat die Bf. somit im Rahmen des bestehenden Naheverhältnisses unterstützt. Dass es den dafür zugewendeten Geldbeträgen an der für eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung erforderlichen Zwangsläufigkeit mangelt, wurde vom Bundesfinanzgericht bereits im Erkenntnis zum Vorjahr festgestellt. Die Bf. hat im vorliegenden Beschwerdefall keine Unterlagen vorgelegt, die zu einer anderen Auffassung führen könnten.

Insgesamt sind daher außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von 1.581,89 Euro anzuerkennen (bisher 2.179,12 Euro). Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war somit 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung, weswegen die Voraussetzungen für die Revisionszulassung nicht erfüllt sind. Entscheidungswesentlich war die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes. Zum Beschwerdepunkt Freibetrag bei eigener Behinderung ist auf den klaren Wortlaut der zitierten Gesetzesbestimmung zu verweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Februar 2026