

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 1. Juli 2024 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 27. Juni 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 Krankheitskosten in Höhe von 8.403,11 Euro als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Über Ersuchen des Finanzamtes vom 28.02.2024 bzw. vom 04.06.2024, eine genaue Kostenaufstellung der beantragten Aufwendungen (Bezeichnung, Einzelpreise, Erstattungen, für unterhaltspflichtige Personen übernommenen Aufwendungen) samt Belegen in Kopie (Rechnungen inklusive Zahlungsnachweise, ärztliche Verordnungen) vorzulegen sowie hinsichtlich der Sonderklassegebühren die triftigen medizinischen Gründe nachzuweisen, reichte der Bf. eine Aufstellung aller Krankheitskosten, aufgegliedert in Aufwendungen für Ärzte, Labor, Krankenhaus, Heilbehelfe, Physiotherapie samt deren Erstattungen und für Apotheken, sowie sämtliche Rechnungen und Zahlungsbelege nach.

Mit Einkommensteuerbescheid 2023 vom 27.06.2024 wurden außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 5.258,71 Euro in Abzug gebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass nur ärztlich verordnete Medikamente – so auch Nahrungsergänzungsmittel, Vitamine, usw. - steuerlich absetzbar seien. Privatoperationen/-behandlungen seien dann steuerlich absetzbar, wenn sich ein konkret abzeichnender ernsthafter gesundheitlicher Nachteil ergeben hätte, wenn die Inanspruchnahme der durch die Träger der gesetzlichen Krankenversicherung finanzierten medizinischen Betreuung eingetreten wäre. Die gesundheitliche Notwendigkeit sei grundsätzlich durch einen Kostenzuschuss vom gesetzlichen Versicherungsträger oder Sozialministeriumservice nachzuweisen. Da kein Nachweis über die medizinische Notwendigkeit erbracht worden sei, konnten die beantragten Aufwendungen betreffend Selbstbehalt bei Generali nicht berücksichtigt werden.

In der dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 01.07.2024 erläuterte der Bf. die Situation im Jahr 2023 folgendermaßen:

*„Im Mai hatte meine Frau eine OP der Halswirbelsäule (3 Bandscheiben mussten durch Implantate ersetzt werden) – der 1. Spitalsaufenthalt. Als Folge trat – neben anhaltenden Schmerzen – eine wesentliche Beeinträchtigung des Kau-Apparates (Nerven und Kaumuskulatur) auf, was dazu führte, dass meine Frau fast nichts mehr essen konnte und innerhalb kürzester Zeit von 60 kg auf 50 kg abmagerte. Das, in Kombination mit den Schmerzen, führte letztlich dazu, dass meine Frau in eine schwere Depression fiel und vom behandelnden Arzt neuerlich ins Spital eingewiesen wurde – der 2. Spitalsaufenthalt im August. Es sollte eigentlich bekannt sein, dass Spitäler die Kosten direkt mit der Gesundheitskassa bzw. den Versicherungen verrechnen. Letztere hat uns daher nur unseren Selbstbehalt für das 2-Bettzimmer (Hals-OP) bzw. 1-Bettzimmer (Depression) lt. Belegen weiterverrechnet. Was nun die Ausgaben für Medikamente und Nahrungsergänzungsmittel etc. betrifft, kann nur betont werden, dass von Seiten der Ärzte und des Spitals alles versucht wurde, um meine Frau wieder „aufzupeppeln“. Nicht nur wegen der Kauprobleme, die erst im Laufe des heurigen Frühjahres dank Physiotherapie überwunden werden konnten, sondern auch wegen der aufgetretenen Depression. Bei den Ihnen vorliegenden Unterlagen ist sogar eine entsprechende Aufstellung z.B. von Dr. ***A*** oder Dr. ***B*** dabei. Siehe z.B. auch die Hausapotheke des Spitals (***C***-Apotheke). Bei der Entlassung aus dem Spital war meiner Frau aus wohl leicht nachzuvollziehenden Gründen die Fortsetzung der Medikamente etc. dringend empfohlen worden. Auch in den folgenden Monaten war von allen weiter behandelnden Ärzten (Chirurg/Orthopädin/Neurologe/Physiotherapeuten) in diesem Sinne dringend geraten worden. Die fortgesetzte Einnahme all dieser Mittel erfolgte demnach klarerweise nicht aus Jux und Tollerei. Es ging bei all diesen Mitteln somit nicht um das Gesundbleiben, sondern ausschließlich um das Gesundwerden! Nicht unerwähnt soll bleiben, dass meine Frau Ende 2023 noch zusätzlich einen Schlaganfall erlitt und per Rettung in das KH ***KH2*** eingelieferte wurde und dort auf der stroke-unit lag.*

Es ist wohl nicht unschwer nachzuvollziehen, dass all die belegten Ausgaben, gemessen an meiner Pension, in der Tat eine außerordentliche Belastung darstellen.“

Das Finanzamt gab der Beschwerde in der Beschwerdeentscheidung vom 09.09.2024 dahingehend Folge, als nunmehr Aufwendungen über 5.531,42 Euro als außergewöhnliche Belastung qualifiziert wurden. Es seien nunmehr alle in den ärztlichen Aufstellungen enthaltenen Medikamenten anerkannt worden. Zum nicht anerkannten Selbstbehalt für die Unterbringung im Einzelzimmer (Sonderklasse) führte die Abgabenbehörde aus, dass diese Kosten nicht als zwangsläufig erwachsen angesehen werden können. Dem § 34 EStG liege der Gedanke zugrunde, dass die in Österreich Steuerpflichtigen eine Gemeinschaft bilden, die in den Ausnahmefällen der außergewöhnlichen Belastung, die die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Angehörigen der Gemeinschaft wesentlich beeinträchtigt, den Steuerausfall auf sich nehme, der dadurch entstehe, dass dem Betroffenen eine Steuerermäßigung gewährt werde. Man könne daher unter Beachtung dieses Gedankens nicht zum Ergebnis gelangen, dass es Sinn dieser Gesetzesstelle wäre, die mit hohen Kosten verbundenen Kosten für ein Einzelzimmer im Spital teilweise mit Mitteln aus dem Steueraufkommen der Allgemeinheit zu finanzieren, wenn der Steuerpflichtige den Spitalsaufenthalt ohne zusätzliche Kosten im Mehrbettzimmer in Anspruch nehmen hätte können. Darüber hinaus seien die im Jahr 2024 bezahlten Kosten nicht bei der Veranlagung 2023 zu berücksichtigen.

In seinem über FinanzOnline am 16.09.2024 übermittelten Vorlageantrag führte der Bf. aus, dass die in der Beschwerdeentscheidung enthaltene Begründung nicht nachvollzogen werden könne. Er habe im Laufe seines Berufslebens im Vergleich zu seiner Pension ein Vielfaches an Steuern zur Unterstützung der Allgemeinheit eingezahlt und im Hinblick auf seine Pension von rund 31.500 Euro gehe aus der vorliegenden Kostenaufstellung eine überaus finanzielle Belastung hervor. In der Beschwerde seien im Detail die überaus großen gesundheitlichen Probleme seiner Frau beschrieben worden. Dass im Zuge der schweren Depression, sich das ärztliche Personal um seine Frau kümmern musste, sei ein Einbettzimmer zweckmäßig erschienen und sollte auch für einen Laien nachvollziehbar sein. Selbst wenn der dafür geltend gemachte Selbstbehalt von 1.200 Euro nicht korrekt gewesen sein sollte, so sei zumindest der Selbstbehalt für ein Mehrbettzimmer in Höhe von 720 Euro zu berücksichtigen. Dieser zweite Spitalsaufenthalt im Mehrbettzimmer mache deutlich, dass es beim 1. Aufenthalt im Einzelzimmer nicht um eine bevorzugte Luxusvariante gehandelt habe, sondern ausschließlich um therapeutische Maßnahmen gegangen sei.

Weiters gehe aus der Beschwerdeentscheidung nicht hervor, ob die in der Kostenaufstellung genannten Ausgaben für Ärzte/Physio etc. anerkannt worden seien. Es sei lediglich erwähnt, dass die in ärztlichen Aufstellungen enthaltenen Medikamenten anerkannt worden seien. Es bleibe aber offen, ob auch alle jene berücksichtigt worden seien, die mittels separaten Rezepts beschafft worden seien. Grundsätzlich werde dazu ausgeführt, dass nichts in Apotheken Geholtes unnötigerweise erfolgt sei, sondern einer medizinischen Notwendigkeit

folgend.

Festgehalten werden, dass alle Ausgaben der Aufstellung – abgesehen von einer irrtümlich mitgenannten Rechnung aus 2024 über 425 Euro, ein Teil betraf das Jahr 2023 – zwangsläufig erwachsen seien und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt haben, da die Ausgaben rund 25% der Nettopension ausmachen.

Im Anschluss daran wurden mit Vorlagebericht die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht vom 30.10.2024 beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Es seien die Kosten für die Unterbringung der Ehefrau im Einzelzimmer (Sonderklasse) strittig.

Über FinanzOnline ergänzte der Bf. am 31.10.2024, dass der im Vorlagebericht genannte Sachverhalt unkorrekt und unvollständig sei. Es gehe nicht nur um den Selbstbehalt für die Unterbringung im Krankenhaus, sondern auch um die Anerkennung der gesamten Ausgaben für Medikamente gemäß den umfangreichen Erläuterungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. bezog im Jahr 2023 Pensionseinkünfte.

In der Arbeitnehmerveranlagung machte der Bf. Krankheitskosten in Höhe von 8.403,11 Euro als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend.

Die für den Bf. und seine Ehefrau beantragten Kosten stellen sich wie folgt zusammen (betragsmäßig nach Abzug der Erstattungsbeträge):

- 24 Arztrechnungen (davon betreffen 6 Rechnungen den Bf.) in Höhe von insgesamt 2.976,49 Euro;
- die Honorarnote Dr. ***6*** vom 20.11.2023 in Höhe von 180 Euro wurde am 04.01.2024 bezahlt und nach einer Kostenerstattung von 44,85 Euro sind die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 135,15 Euro erst im Jahr 2024 abzugsfähig;
- 3 Laborrechnungen (den Bf. betreffend) in Höhe von insgesamt 47,70 Euro,
- 5 Bständig-Rechnungen (Heilbehelfe wie Leichtmetallkrücken) in Höhe von insgesamt 352,00 Euro,
- 3 Rechnungen für Krankenhausaufenthalte:
 - a) Selbstbehalt in Höhe von 1.200,00 Euro für einen Krankenhausaufenthalt von 04.05. 2023 bis 09.05.2023 im ***KH1***,
 - b) Selbstbehalt in Höhe von 720,00 Euro für den Aufenthalt in einem Einbettzimmer von 02.08.2023 bis 17.08.2023 im ***KH1***,
 - c) Kostenbeitrag für stationären Aufenthalt in der Klinik ***KH2*** im Dezember 2023 in Höhe

von 54,00 Euro, der am 12.01.2024 bezahlt wurde und dem Jahr 2024 zuzurechnen ist;
 - 84 Apotheken-Belege in Höhe von insgesamt 2.240,08 Euro.

Bei den in den Apotheken erworbenen Produkte handelt es sich um verschreibungspflichtige Medikamente (wie Lyrica, Pantoprazol, Halcion, Seroquel, Wellbutrin, Cal-D-Vit, Oleovit, Tyrex, Thrombo ASS, Augmentin), sowie rezeptfreie Medikamente (wie Omnibiotic, Allin Trinknahrung, Fortimel, Dr. Böhm Magnesium Sticks, Dulcosoft, Thermacare Rücken, Peha-Haft Fixierbinde, Paracetamol, Thomapyrin, Silikon- und Narbenpflaster, Microlax, Baldrian Nacht Tabletten). Unter den Apothekenrechnungen befindet sich auch eine Rechnung vom 08.09.2023 für die Schutzimpfung „Repevax“, die der Ehegattin verabreicht wurde.

Die Ehefrau des Bf. musste sich im Mai 2023 an der Halswirbelsäule operieren lassen, wobei in der Folge anhaltende Schmerzen und eine wesentliche Beeinträchtigung des Kauapparates auftrat und dazu führte, dass sie fast nichts mehr essen konnte, abmagerte und schließlich in eine schwere Depression fiel und sie vom behandelten Arzt im August 2023 neuerlich ins Spital eingewiesen wurde. Weiters war sie sich im Dezember nach einem Schlaganfall in Spitalsbehandlung.

Eine Fachärztin für Orthopädie bescheinigt der Ehefrau am 25.04.2023 eine akute Lumbalgie und Ischialgie links. Es folgte am 02.05.2023 ein CT mit gezielter Wurzelinfiltration im Diagnosezentrum ***7*** und im Mai eine Operation an der Halswirbelsäule.

Die Ehefrau wurde u.a. zur Einnahme verordneter Medikamente angewiesen: Lyrica, Halcion, Seroquel, Wellbutrin, Ca-D-Vit und Oleovit, Omnibiotic jeden 2. Tag. Es wurden ihr nach dem im August erfolgten Spitalsaufenthalt folgende Einnahmeempfehlungen mitgegeben:

Medikamente	Morgens	Mittags	Abends	Spät
Thrombo ASS 100mg	1	0	0	0
Rosuvastatin 20mg	0	0	½	=
Thyrex 75µg	1	0	0	0
Oleovit D3 Tropfen 20gtt jeden Samstag				
Magnosolv Btl. bei Bedarf				
Cal-D-Vit Kautabletten	1	0	0	0
Wellbutrin XR 150mg	1	1	0	0
Mirtazapin 30mg	0	0	1	0

Seroquel 25mg	1	1	0	0
Halcion 0,25mg	0	0	0	1
Pantoprazol 40mg bis 24.08.2023, danach 1-0-0	1	0	1	0
Lyrica 50mg Kps.	1	0	1	0
Laxogol Btl. bei Bedarf	1	0	0	0
Allin Trinknahrung	1	1	1	0
Augmentin 875/125mg bis einschl. 18.08.2023	1	1	1	0
Chlorhexamed 3x tgl. für 1 Woche				

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte schlüssige und der Entscheidung zugrunde zu legende Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt des von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Akten, insbesondere aus dem Beschwerdevorbringen und den vorgelegten Belegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss dabei außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und 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, 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.

Tatsächliche Gründe im obigen Sinne sind solche, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst treffen (z.B. eigene Krankheitskosten). Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen (z.B. Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen). Für das Tragen von Krankheitskosten der Ehefrau kann sich somit aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung ergeben, stellen diese Aufwendungen bei der Unterhaltsberechtigten (der Ehefrau) 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, § 34 Rz 68; VwGH 28.05.1998, 94/15/0028; VwGH 31.03.2017, Ra 2016/13/2017).

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

Alle vorstehenden Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein.

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 zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

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 4.151,77 Euro. Dem Grunde anzuerkennende Belastungen können damit erst bei Übersteigen dieses Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden.

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, Heilbehelfe und Heilmittel, 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, § 34 Rz 90 unter „Krankheitskosten“, mwN).

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen somit nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind.

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“ 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 06.05.2016, RV/1100626/2014, mwN).

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, § 34 Rz 9, mit Verweis auf VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191). Die steuerliche Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung schränkt den Abgabenanspruch ein; sie begünstigt den Abgabepflichtigen, weshalb die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen obliegt (vgl. BFG 29.05.2015, RV/7101625/2015; BFG 08.11.2019, RV/7101576/2017; BFG 10.03.2020, RV/7100964/2020).

Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit sind nach einhelliger Rechtsmeinung jedenfalls nicht abzugsfähig (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, § 34 Rz 78 „Krankheitskosten“).

Erwägungen

Streit zwischen den Parteien des gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob die vom Bf. geltend gemachten Arzthonorare, Aufwendungen für Heilbehelfe, Physiotherapie, Laboruntersuchungen, Selbstbehalte in der Sonderklasse sowie für Apothekenrechnungen als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt für sich und seine Ehefrau abzugsfähig sind.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes Folgendes festzuhalten:

Die geltend gemachten **Arzthonorare** (u.a. betreffend Fachärzte für Orthopädie, Neurologie, Dermatologie, Augenheilkunde, Radiologie, Hals-, Nasen- und Ohrenkrankheiten) sind – soweit sie im Streitjahr bezahlt wurden - abzugsfähig. Die Honorarnote des Dr. ***6*** vom 20.11.2023 über 135,15 Euro (nach Rückerstattung) wurde im Jahr 2024 (04.01.) bezahlt und kann daher nicht geltend gemacht werden. Abzugsfähig sind daher Aufwendungen in Höhe von 2.841,34 Euro.

Auch Ausgaben für **Laboruntersuchungen** von insgesamt 47,70 Euro sind medizinisch indiziert.

Aktenkundig ist eine vom Facharzt für Neurologie am 20.06.2023 verordnete **Physiotherapie** zur Muskelkräftigung und zum Training des Gangbildes sowie eine weitere Verordnung zur physikalischen Behandlung vom 05.10.2023 durch einen Facharzt für Orthopädie.

Aus den im gegenständlichen Fall vorliegenden Erläuterungen des Bf. zu den gesundheitlichen Problemen seiner Ehefrau und der ärztlichen Verordnungen sind zweifelsfrei wichtige medizinische Gründe zu entnehmen.

Hinsichtlich der für 2024 geltend gemachten Honorarnoten wird darauf verwiesen, dass im Jahr 2023 nur jene Beträge anzusetzen sind, die in diesem Kalenderjahr bezahlt wurden (§ 19 Abs. 2 EStG 1988).

Zusammenfassend sind daher folgende Aufwendungen für Physiotherapie anzuerkennen:

- Honorarnoten ***5*** vom 30.08.2023 (425 Euro) und vom 11.10.2023 (425 Euro), bezahlt am 04.09.2023 bzw. 12.10.2023, sodass nach Abzug der Erstattungen insgesamt 434,20 Euro anzuerkennen sind;
- Honorarnote ***5*** vom 06.12.2023 (425 Euro), bezahlt am 07.12.2023, nach Abzug der Erstattung sind 180,15 Euro anzuerkennen;
- Honorarnoten ***4*** vom 28.11.2023 (230 Euro) und vom 11.01.2024 (115 Euro), bezahlt am 28.11.2023 bzw. 11.01.2024, nach Abzug einer anteiligen Erstattung ist für 2023 132,06 Euro anzuerkennen;
- in Summe betragen die abzugsfähigen Aufwendungen 746,41 Euro aus.

Zum Nachweis der geltend gemachten **Apothekenaufwendungen** hat der Bf. für sich und seine Ehefrau entsprechende Kassenbelege vorgelegt.

Im Hinblick auf die Apothekenaufwendungen für diverse Produkte hat der Bf. auch die entsprechenden Nachweise (ärztliche Verordnungen bzw. Bestätigungen) für deren medizinische Indikation vorgelegt.

Arzneimittel sind nur dann als zwangsläufig in Sinne des § 34 EStG 1988 anzusehen, wenn ihr Beitrag zur Heilung oder Linderung einer Krankheit und damit die medizinische Notwendigkeit hinreichend erwiesen ist. Das gilt insbesondere für frei erhältliche Präparate, die der Alternativ- bzw. Naturmedizin zuzurechnen sind. Für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ist daher im Allgemeinen erforderlich, dass die Medikation im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes durch eine vor Anwendung erstellte ärztliche Verordnung erfolgt (siehe dazu z.B. UFS 05.09.2008, RV/0317-L/07). Selbstmedikation durch einen medizinischen Laien oder Beratung durch medizinisch nicht ausgebildete oder geschulte Personen genügt jedenfalls nicht.

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, insbesondere rezeptpflichtigen Medikamenten) und daher von als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähigen Kosten und andererseits von Produkten, welche in Apotheken rezeptfrei erworben wurden (wie Schmerzmittel, Abführmittel, Spezialpflaster), die nach dem im Sachverhalt festgestellten Krankheitsbild (Operation an der Halswirbelsäule, Beeinträchtigung des Kauapparates und die dadurch bedingte Gewichtsabnahme in Kombination mit Schmerzen) der Ehefrau eine medizinische Indikation nachvollziehbar ist und die teilweise auch außerhalb der normalen Öffnungszeiten der Apotheken (mit Nachttaxe) gekauft wurden. Dabei handelt es sich durchwegs nicht um Heilmittel, die 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 wäre.

Da der Bf. hat die medizinische Notwendigkeit der Anschaffung der Medikamente glaubhaft gemacht, waren die geltend gemachten Medikamente als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Heilbehelfe in Höhe von 352,00 Euro (Bständig-Rechnungen u.a. für Leichtmetallkrücken, orthopädische Behelfe) handelt es sich um Gegenstände, die die Funktion unzulänglicher Körperteile übernehmen oder die mit der Krankheit verbundenen Beeinträchtigungen beseitigen oder mildern, sodass eine medizinische Indikation gegeben ist.

Keine außergewöhnlichen Belastungen sind Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit und prophylaktische Schutzimpfungen (BFG 2.6.2020, RV/7102344/2020).

Die Kosten für die Impfung sind daher keine außergewöhnlichen Belastungen. Die Aufwendungen für die Impfung in Höhe von 44,90 Euro (Rezept und Rechnung vom 08.09.2023) sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. In diesem Punkt konnte dem Begehren des Bf. nicht entsprochen werden.

Beschwerdegegenständlich sind auch die von der Krankenanstalt verrechneten Aufwendungen für zwei Aufenthalte seiner Ehefrau in der **Sonderklasse**. Im vorliegenden Fall beruhen die von der gesetzlichen Krankenversicherung nicht übernommenen Mehrkosten, die grundsätzlich durch eine private Krankenzusatzversicherung gedeckt waren und wofür der Bf. lediglich den mit der Versicherung vereinbarten Selbstbehalt in Höhe von 1.200 Euro sowie 720 Euro zu tragen hatte.

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 (Behauptungs- und Nachweispflicht: Jakom/Peyerl, EStG § 34 Rz 9, mit Verweis auf VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 13.05.1986, 85/14/0181; VwGH 19.2.1992, 87/14/0116) können Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung oder für die medizinische Betreuung eines unterhaltsberechtigten Angehörigen erwachsen, auch dann zwangsläufig anfallen, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, wie bereits ausgeführt, sofern die höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen anfallen (s dazu auch VwGH 04.03.1986, 85/14/0149; in dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Beschwerdefall waren die triftigen medizinischen Gründe durch den behandelnden Arzt und den Gutachter hinreichend aufgezeigt). Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe für Aufwendungen dar, welche die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (vgl. VwGH 27.09.2021, Ra 2020/15/0066; VwGH 05.10.2021, Ra 2021/15/0059).

Der Bf. wurde bereits mit Vorhalt vom 28.02.2024 aufgefordert, im Zusammenhang mit den in der Sonderklasse verbundenen Mehrkosten triftige medizinische Gründe nachzuweisen. Dazu hat der Bf. ausgeführt, dass er bereits im Detail die überaus großen gesundheitlichen Probleme seiner Frau beschrieben habe und im Zuge der schweren Depression ein Einbettzimmer

zweckmäßig erschien. Auch beim Spitalsaufenthalt im Mehrbettzimmer habe es sich nicht um eine bevorzugte Luxusvariante gehandelt, sondern es sei ausschließlich um therapeutische Maßnahmen gegangen.

Hierzu ist festzuhalten, dass mit diesem Vorbringen lediglich die - ohnedies nicht bezweifelte - Notwendigkeit des Krankenhausaufenthaltes an sich behauptet wird. Dass der Aufenthalt in der Sonderklasse medizinisch notwendig war, also ein Aufenthalt in der allgemeinen Gebührenklasse mit ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen verbunden gewesen wäre (vgl. VwGH 13.05.1986, 85/14/0181), lässt sich diesem Vorbringen nicht entnehmen. Es ist tatsächlich nicht ersichtlich, dass bei einem Aufenthalt in der allgemeinen Gebührenklasse ernsthafte gesundheitliche Nachteile zu befürchten gewesen wären. Die Sonderklasse bietet gegenüber der allgemeinen Gebührenklasse lediglich gewisse Annehmlichkeiten (vgl. auch § 16 Abs. 2 Satz 2 Bundesgesetz über Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz, wonach die Sonderklasse durch ihre besondere Ausstattung höheren Ansprüchen an Verpflegung und Unterbringung zu entsprechen hat), jedoch keinerlei bessere medizinische Behandlung. Es wurden auch sonst keine Vorbringen erstattet, die die Zwangsläufigkeit der vom Bf. getragenen Kosten für den Selbstbehalt bejahen ließen.

Es wäre am Bf. gelegen gewesen, einen entsprechenden Nachweis (eine geeignete ärztliche Bestätigung) über das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe im gegenständlichen Fall vorzulegen (Behauptungs- und Nachweispflicht bei abgabenrechtlichen Begünstigungen, siehe oben); dies hat er nicht getan.

Es ist daher festzuhalten, dass die mit dem Aufenthalt in der Sonderklasse des Krankenhauses verbundenen Mehrkosten mangels Nachweises der Zwangsläufigkeit (medizinische Notwendigkeit) nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden konnten.

Der an die Stadt Wien wegen eines stationären Aufenthaltes in der Klinik ***KH2*** vom 14. bis 15.12.2023 in Höhe von 54,40 Euro wurde am 12.01.2024 bezahlt, sodass dieser Betrag im Streitjahr nicht zu berücksichtigen ist.

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

Dem Begehren des Bf. bezüglich der außergewöhnlichen Belastungen konnte teilweise Folge gegeben werden, sohin sind 6.182,63 Euro (2.195,18 für Medikamente, 2.841,34 Euro für Ärzte, 47,70 Euro für Laborleistungen, 352,00 Euro für Heilbehelfe, 746,41 Euro für Physiotherapie) anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Beurteilung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung; darüber hinaus erfolgte die Beurteilung im Rahmen der freien Beweiswürdigung.

Wien, am 18. März 2026