

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Corinna Engenhardt in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch die Westtreuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Andreas-Hofer-Straße 43, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 23. Februar 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. Februar 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

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

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Im Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für die Einkommensteuer 2021 beantragte der (nunmehr verstorbene) Beschwerdeführer die Berücksichtigung des Pauschbetrages für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Zuckerkrankheit (Diabetes) sowie des Freibetrages für Mehraufwendungen bei Nutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, gemäß § 2 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen als außergewöhnliche Belastungen. Weiters machte der Beschwerdeführer für seine Gattin den Pauschbetrag für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung aufgrund einer inneren Krankheit geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 14. Februar 2023 berücksichtigte die belangte Behörde die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Pausch- und Freibeträge

iSd Verordnung über außergewöhnliche Belastungen nicht und führte begründend aus, dass Pauschalbeträge für jene Behinderungen anerkannt würden, welche durch Vorlage des Behindertenausweises bzw. Übermittlung durch das Sozialministeriumservice bescheinigt seien. Für das gegenständliche Jahr 2021 habe keine Bescheinigung für die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel vorgelegen. Die Unzumutbarkeit sei erst für das Jahr 2022 bestätigt worden und es sei keine Rückwirkung bzw. nachträgliche Anerkennung vermerkt. Der Freibetrag für das Vorliegen einer Behinderung habe nicht berücksichtigt werden können, weil der Beschwerdeführer ganzjährig Pflegegeld bezogen habe.

In seiner gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde vom 23. Februar 2023 verwies der Beschwerdeführer darauf, dass gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen die geltend gemachten Freibeträge auch bei Bezug von Pflegegeld zu berücksichtigen seien. Hinsichtlich der geltend gemachten Mehraufwendungen betreffend die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel legte der Beschwerdeführer eine ärztliche Bestätigung vor, laut der diese Unzumutbarkeit für den Beschwerdeführer bereits im Jahr 2021 bestanden habe.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. Juni 2023 wies die belangte Behörde die Beschwerdeverentscheidung als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass der Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 EStG 1988 nicht zustehe, wenn - wie im gegenständlichen Fall - pflegebedingte Leistungen bezogen würden.

Für das geltend gemachte Pauschale gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen müsse entweder ein Parkausweis gemäß § 29 StVO 1960 vorgelegt oder eine Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln durch das Sozialministerium Service festgestellt werden. Die Bestätigung durch einen Allgemeinmediziner sei hierfür nicht ausreichend. Der Beschwerdeführer habe die erforderlichen Nachweise trotz Aufforderung nicht vorlegen können.

Im Vorlageantrag vom 13. Juli 2023 verwies der Beschwerdeführer wiederum auf § 1 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und die vorgelegte ärztliche Bestätigung betreffend die Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln. Für die Berücksichtigung der Pauschbeträge für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung seien als Nachweise auch ärztliche Bestätigungen ausreichend. Solche seien der belangten Behörde bereits vorgelegt worden.

Der Beschwerdeführer verstarb am tt. Juli 2023. Auf Anfrage der belangten Behörde gab das ***Bezirksgericht*** mit Verständigung vom 8. Oktober 2025 bekannt, dass eine Abhandlung in der Verlassenschaftssache des Beschwerdeführers gemäß § 153 Abs. 1 AußStrG unterblieben sei, da kein Aktivnachlass vorhanden gewesen sei.

Mit Vorlagebericht vom 12. Februar 2026 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer verstarb am tt. Juli 2023. Da kein Aktivnachlass vorhanden war, unterblieb die Abhandlung seiner Verlassenschaft gemäß § 153 Abs. 1 AußStrG.

In der Bevollmächtigung des steuerlichen Vertreters des (nunmehr verstorbenen) Beschwerdeführers ist ausdrücklich vereinbart, dass die Vollmacht – entgegen § 1022 ABGB – über den Tod des Vollmachtgebers (des Beschwerdeführers) hinausgeht.

Sowohl für den verstorbenen Beschwerdeführer als auch für seine Ehegattin wurde durch das Bundessozialamt das Vorliegen einer körperlichen Behinderung bescheinigt, die die Erwerbsfähigkeit zu 50% mindert. Der Beschwerdeführer und seine Ehegattin bezogen im gesamten Jahr 2021 Pflegegeld. Die Einkünfte der Ehegattin des Beschwerdeführers haben im Jahr 2021 € 6.000, -- nicht überschritten.

Der Beschwerdeführer litt (unter anderem) an Diabetes mellitus Typ II (Zuckerkrankheit). Die Erforderlichkeit einer Krankendiät aufgrund dieser Erkrankung ist weder vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen bescheinigt noch durch eine ärztliche Bestätigung nachgewiesen worden.

Hinsichtlich der Ehegattin des Beschwerdeführers liegt kein Nachweis betreffend eine aufgrund einer inneren Erkrankung erforderlichen Krankendiätverpflegung vor.

Dem Beschwerdeführer wurde auf seinen Antrag in seinem im Jahr 2022 neu ausgestellten Behindertenpass vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ zusätzlich eingetragen. Das Vorliegen dieser Unzumutbarkeit wurde im Behindertenpass jedoch nicht rückwirkend festgestellt.

Aus der von Beschwerdeführer vorgelegten ärztlichen Bestätigung des ***Arztes*** vom 10. Februar 2023 geht hervor, dass eine Mobilitätseinschränkung und somit die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bereits im Jahr 2021 vorgelegen ist.

Der Beschwerdeführer verfügte im Jahr 2021 über keinen Parkausweis gemäß § 29 StVO 1960.

Ein Bescheid über die Befreiung des Beschwerdeführers 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 liegt nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den vorgelegten Verwaltungsakt, das Vorbringen der Parteien sowie die Einsichtnahme in das Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung.

Der Beschwerdeführer legte der belangten Behörde mehrere Unterlagen (Ambulanzberichte vom 15. Februar 2022 und 23. März 2022, Laborbefund vom 23. Juni 2022, ärztliche Bestätigung des ***Arztes*** vom 10. Februar 2023) betreffend sein Krankheitsbild und seinen Gesundheitszustand vor. Aus diesem Vorbringen geht hervor, dass der Beschwerdeführer an Diabetes mellitus Typ II (Zuckerkrankheit) litt. Die Erforderlichkeit einer Krankendiät aufgrund dieser Erkrankung geht aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervor.

Betreffend seine Ehegattin legte der Beschwerdeführer mehrere Unterlagen (Ärztlicher Entlassungsbrief vom 24. September 2021, ärztlicher Entlassungsbrief vom 29. September 2021 unter Anschluss mehrerer Laborbefunde vom 25. September 2021, 29. September 2021 und 30. September 2021, MRT-Befund vom 10. Dezember 2019, ärztlicher Entlassungsbrief vom 25. November 2019 unter Anschluss eines Laborbefundes vom 10. Dezember 2019; Röntgenbefund vom 4. Juli 2019, Arztbrief vom 1. Dezember 2019) betreffend ihr Krankheitsbild und ihren Gesundheitszustand vor. Die Erforderlichkeit einer Krankendiät aufgrund einer inneren Erkrankung geht aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervor.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zunächst ist Folgendes zur Rechtsnachfolge des Beschwerdeführers im gegenständlichen Beschwerdeverfahren auszuführen:

Der Beschwerdeführer verstarb am tt. Juli 2023. Da kein Aktivnachlass vorhanden war, unterblieb die Abhandlung seiner Verlassenschaft gemäß § 153 Abs. 1 AußStrG.

Gem. § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 ZPO ist sinngemäß anzuwenden. Die Rechtsfähigkeit von natürlichen Personen endet mit dem Tod (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 79 Anm 7).

Für den Zeitraum zwischen dem Tod des Verstorbenen und der Einantwortung kennt das bürgerliche Recht die Rechtsfigur des ruhenden Nachlasses (§ 531 ABGB). Der ruhende Nachlass ist eine anerkannte juristische Person. Aufgrund des § 79 BAO ist der ruhende Nachlass somit beispielsweise auch Adressat von Bescheiden (vgl. VwGH vom 25. Februar 2010, 2010/16/0029, sowie vom 9. September 2015, Ro 2014/16/0031).

Ein Bescheid ist daher nach dem Tod des Erblassers über eine in dessen Person entstandene Abgabenschuld vor der Einantwortung an die Verlassenschaft bzw. den ruhenden Nachlass und nach der Einantwortung an die Erben als Rechtsnachfolger zu richten (vgl. VwGH vom 24. Juni 2010, 2010/15/0096; *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 19 Anm 8).

Mangels Einantwortung ist im Beschwerdeverfahren keine Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 BAO eingetreten, sodass keine Rechte oder Pflichten, vor allem nicht verfahrensrechtliche Rechtspositionen, auf allfällige Erben übergegangen sind. Da der ruhende Nachlass seine Rechtspersönlichkeit erst mit der Einantwortung verliert, besteht er weiter, wenn eine Einantwortung - wie im Beschwerdefall - nicht stattgefunden hat (*Obermaier*, Zum Unterbleiben der Verlassenschaftsabhandlung, ÖJZ 2008/15).

Die Problematik des vertreterlosen „ruhenden Nachlasses“ (Fehlen eines Vertreters der für die juristische Person „ruhender Nachlass“ rechtsgeschäftliche Handlungen vornehmen bzw. einen Bescheid oder eine Entscheidung eines Verwaltungsgerichts entgegennehmen kann; vgl. BFG vom 26. Februar 2024, RV/7102011/2018, sowie vom 8. April 2021, RV/7100826/2019) stellt sich im gegenständlichen Beschwerdeverfahren jedoch nicht.

In der (auch eine Zustellvollmacht umfassenden) Bevollmächtigung des steuerlichen Vertreters des (nunmehr verstorbenen) Beschwerdeführers ist ausdrücklich vereinbart, dass die Vollmacht – entgegen § 1022 ABGB – über den Tod des Vollmachtgebers (des Beschwerdeführers) hinausgeht. Eine an die Verlassenschaft bzw. den „ruhenden Nachlass“ des Beschwerdeführers gerichtete Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes kann daher zu Händen des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers zugestellt werden.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist einerseits strittig, ob dem Beschwerdeführer der Freibetrag für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benützt werden kann, gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen zu gewähren ist und andererseits, ob die Pauschbeträge für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen für den Beschwerdeführer (betreffend Zuckerkrankheit) und seine Ehegattin (betreffend einer inneren Krankheit) zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind bestimmte, in den §§ 2 bis 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen genannte Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Ebenso sind diese Mehraufwendungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) hat, wenn dessen Einkünfte den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 (im Jahr 2021: € 6.000, --) nicht übersteigen.

Eine Behinderung im Sinne dieser Verordnung liegt gemäß § 1 Abs. 2 vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Sowohl beim Beschwerdeführer als auch seiner Ehegattin liegt eine solche Behinderung vor.

Die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen genannten Mehraufwendungen sind gemäß § 1 Abs. 3 dieser Verordnung weder um pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) noch um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen. Der Umstand, dass sowohl der verstorbene Beschwerdeführer als auch seine Ehegattin im Jahr 2021 Pflegegeld bezogen haben, steht der Berücksichtigung der geltend gemachten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen somit nicht entgegen.

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen 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 Euro 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.

Aus § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen ergibt sich, dass der Nachweis, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund einer Behinderung nicht benützt werden kann, nur durch eine der dort angeführten Bescheinigungen erbracht werden kann. Mit dieser Norm wurde eine sowohl für die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht bindende Beweisregel geschaffen. Andere Beweismittel sind als Nachweis nicht zulässig (vgl. VwGH vom 1. September 2015, 2012/15/0197). Eine ärztliche Bestätigung ist ebenfalls nicht ausreichend.

Gemäß § 29b Abs. 1 StVO 1960 ist Inhabern eines Behindertenpasses mit der Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ als Nachweis über die damit verbundenen Berechtigungen („Parkausweis“) auf Antrag vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein Ausweis auszufolgen.

Im gegenständlichen Fall wurde dem Beschwerdeführer auf seinen Antrag in seinem im Jahr 2022 neu ausgestellten Behindertenpass vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen die Zusatzeintragung „Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauerhafter Mobilitätseinschränkung aufgrund einer Behinderung“ eingetragen. Das Vorliegen dieser Unzumutbarkeit wurde im Behindertenpass jedoch nicht rückwirkend festgestellt.

Für das beschwerdegegenständliche Jahr 2021 lag weder eine Bescheinigung gemäß § 29b StVO 1960 vor noch war die Voraussetzung für deren Beantragung (eine auch für das Jahr 2021 geltende Zusatzeintragung betreffend die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel) erfüllt. Ein 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 liegt ebenfalls nicht vor.

Da § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen strikt an die dort genannten Bescheinigungen anknüpft und keine andere Nachweisführung zulässt, diese Nachweise vom Beschwerdeführer für das Jahr 2021 jedoch nicht erbracht wurden, konnte ihm dieser Freibetrag nicht gewährt werden.

Die vom Bundesfinanzgericht nicht angezweifelte ärztliche Bestätigung, dass eine behinderungsbedingte dauerhafte Mobilitätseinschränkung und die daraus resultierende Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bereits im Jahr 2021 vorgelegen habe, kann aus den dargelegten Gründen in diesem Zusammenhang nicht berücksichtigt werden.

Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind bei bestimmten Krankheiten Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Diese monatlichen Pauschalbeträge betragen bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids € 70, --, bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit € 51, -- und bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit € 42, --.

Der Beschwerdeführer beantragt die Berücksichtigung der Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Zuckerkrankheit für sich selbst und der Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei einer inneren Krankheit für seine Ehegattin.

Zwar muss die tatsächliche Höhe dieser Mehraufwendungen nicht nachgewiesen werden, das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung (und somit das Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach) ist jedoch in geeigneter Art und Weise darzulegen. Dieser Nachweis kann neben der Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen auch durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät erfolgen (vgl. BFG vom 3. August 2016, RV/2100549/2010 sowie vom 27. Jänner 2026, RV/7103720/2025). Dieser Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. VwGH vom 24. November 1999, 94/13/0255).

Im gegenständlichen Fall konnte die Erforderlichkeit einer spezifischen Krankendiät weder für den Beschwerdeführer selbst noch für seine Ehegattin nachgewiesen werden. Die entsprechenden Pauschbeträge für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen waren daher nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und die gegenständliche Beschwerde abzuweisen.

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.

Die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und die diesbezügliche Beweisregel für die Nachweiserbringung ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl. VwGH vom 1. September 2015, 2012/15/0197).

Die Frage, ob der Nachweis für Vorliegen von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung dem Grunde nach erbracht werden konnte, war im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu lösen. Eine solche über den Einzelfall nicht hinausgehende Beurteilung ist nicht revisibel.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 31. März 2026