

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***BE*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Juni 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. Mai 2021 betreffend Einkommensteuer 2018, 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 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

Mit Bescheid vom 26. Mai 2021 wurde die Beschwerdeführerin zur Einkommensteuer 2018 veranlagt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt werden konnten, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 4.618,50 Euro nicht übersteigen.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass der angeforderte Nachweis der Einkünfte des Ehegatten nicht beigebracht wurde und daher die ihn betreffenden Krankheitskosten nicht berücksichtigt werden. Weiters wurde ausgeführt, dass für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung erforderlich ist, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, deren Behandlung im direkten Zusammenhang mit dieser

Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Aus diesem Grund wurden die Kosten für Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate nicht zum Abzug zugelassen. Die für den Ehegatten geleisteten Sozialversicherungsbeiträge wurden nicht als Werbungskosten zugelassen, da weder ein unmittelbarer noch ein mittelbarer Zusammenhang zu den erzielten Einkünften der Beschwerdeführerin besteht. Da die Beschwerdeführerin der Aufforderung auf Umrechnung des ausländischen Verlustes nicht nachkam, wurde dieser nicht berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2021, eingelangt am 21. Juni 2021, brachte die Beschwerdeführerin Beschwerde gegen den Bescheid vom 26. Mai 2021 ein.

Am 29. September 2021, eingelangt am 30. September 2021, beantwortete sie einen vom Finanzamt erlassenen Mängelbehebungsauftrag und führte aus, dass der Bescheid in den Punkten außergewöhnliche Belastungen sowie der Höhe des festgesetzten Einkommens angefochten wird. Sie beantragte die Anerkennung der getätigten Krankheitskosten, auch für ihren Ehemann, die Berücksichtigung des Einkommens ihres Gatten und die Anerkennung des Verlustes aus Gewerbebetrieb.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Mai 2022 wurde der Bescheid vom 26. Mai 2021 geändert. Die vom Finanzamt anerkannten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen iHv 2.319,84 Euro konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt von 3.583,55 Euro nicht übersteigen. In der gesonderten Bescheidebegründung vom 31. Mai 2022 wurde ausgeführt, dass für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung erforderlich ist, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, deren Behandlung im direkten Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Bezüglich der Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate fehle es an einem erforderlichen ärztlichen Gutachten sowie Zuschüssen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung. Labor-Behandlungskosten, Massage und Fußpflege sind ebenfalls nicht ärztlich verordnet und können somit nicht zum Abzug zugelassen werden. Es ergibt sich folgende Berechnung:

Insgesamt beantragte außergewöhnliche Belastung	7.330,45
abzüglich Nahrungsergänzungsmittel	-2.120,89
abzüglich nicht rezeptpflichtige Medikamente	-701,77
abzüglich Labor-Behandlung (inkl. KM-Geld)	-316,33
abzüglich Massage, Fußpflege	-1.756,00
abzüglich KM-Geld ***1***	-115,62
gewährte außergewöhnliche Belastung laut BVE	2.319,84

Der ausländische Verlust aus Gewerbebetrieb iHv 2.652,00 Euro wurde anerkannt.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 9. Juli 2022, eingelangt am 11. Juli 2022, einen als Vorlageantrag zu wertenden Einspruch. Sie zitiert den Begutachtungsentwurf des LStR-Wartungserlass 2020 und führt aus, dass es für sie nicht nachvollziehbar sei, warum der Entwurf 2020 bereits bei ihren außergewöhnlichen Belastungen aus den Jahren 2018 und 2019 angewendet werde.

Am 10. August 2022 legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde im Sinne der Beschwerdevorentscheidung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

1.1. Der Ehemann der Beschwerdeführerin leidet unter Schmerzen und ist insoweit in der Gehfähigkeit beeinträchtigt, dass er nur mehr mit zwei Krücken gehen kann.

1.2. Die Beschwerdeführerin leidet seit Jahren unter einem schulmedizinisch diagnostizierten und durch Biopsie bestätigten Lichen Sclerosus. Sie verträgt kein Cortison.

1.3. Eine ärztliche Verordnung konnte die Beschwerdeführerin weder für ihre eigenen Behandlungen noch für die ihres Ehegatten vorlegen.

1.4. Der Ehegatte der Beschwerdeführerin ist im Streitjahr in Österreich bei der Beschwerdeführerin geringfügig beschäftigt und erzielt in Deutschland Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iHv -1.008,00 Euro.

1.5. Die Beschwerdeführerin macht für ihren Ehegatten und für sich selbst für das Kalenderjahr 2018 folgende Kosten der Krankenbehandlung geltend:

Brillen/Linsen		244,60
Apotheken div – Medikamente		726,77
Manuelle Therapien, Podologie		1.756,00
Eigenverbrauch ***5***,		2.120,89
Medikamente	782,56	
Dr. ***2***	1.267,68	
	249,57	2.299,81

Prim. ***3***	246 km à 0,47	115,62
Labor ***4***	38,48	
	28,28	66,76
Summe		7.330,45

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den von der Abgabenbehörde vorgelegten und aus den im Verfahrensverlauf angeführten elektronischen Verwaltungsakten und den darin vorgelegten Unterlagen/Belegen/Rechnungen sowie den Abfragen des Bundesfinanzgerichtes im Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung.

Die Feststellungen zu den Punkten 1.1, 1.2 und 1.4 ergeben sich aus der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages.

Die Feststellungen zu Punkt 1.5 ergeben sich aus der Übersichtstabelle der Beschwerdeführerin sowie den vorgelegten Belegen.

Als Beweismittel kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Gemäß § 167 Abs 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Im verfahrensgegenständlichen Fall ist die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung strittig.

§ 34 EStG 1988 idgF lautet auszugsweise:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

<i>von höchstens 7 300 Euro</i>	<i>6%</i>
<i>mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro</i>	<i>8%</i>
<i>mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro</i>	<i>10%</i>
<i>mehr als 36 400 Euro</i>	<i>12%.</i>

[...]

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

[...]

(7)

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.“

Gemäß § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 können Unterhaltsleistungen infolge Übernahme von Krankheitskosten für den Ehegatten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein (VwGH 28.5.1998, 94/15/0028). Unterhaltsleistungen sind insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen geleistet werden, die beim Empfänger selbst - dem Grunde nach - auch abzugsfähig wären. Es handelt sich idR um Aufwendungen, die aus tatsächlichen Gründen erwachsen. Eine Einschränkung auf diese Gründe ist aber nicht vorzunehmen (Jakom/Peyerl EStG, 2025 § 34 Rz 68).

Für das Tragen von Krankheitskosten für unterhaltsberechtigte Personen ergibt sich aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung iSd § 34 Abs 3 EStG 1988 (VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0053). Unterhaltsleistungen können auch auf sittlichen Gründen beruhen (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁵ § 34 Rz 56).

Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten Ehegatten selbst zu tragen. Ist dieser auf Grund eigener Einkünfte selbst in der Lage, die Kosten zu tragen, kann der Unterhaltsverpflichtete sie nicht geltend machen (VwGH 28.4.1987, 85/14/0049). Unterhaltsleistungen iSd § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 können indes nur von demjenigen geltend gemacht werden, der sie tatsächlich trägt (Jakom/Peyerl EStG, 2025 § 34 Rz 70).

Voraussetzung für die Übernahme der Kosten ist, dass beim Ehegatten der Beschwerdeführerin überhaupt eine außergewöhnliche Belastung vorliegt. Dafür müssen gem § 34 Abs 1 EStG 1988 drei Voraussetzungen erfüllt sein: Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung ist gem § 34 Abs 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Jakom/Peyerl EStG, 2025 § 34 Rz 36).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs 3). Tatsächliche Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in einer Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117; 4.9.2014, 2012/15/0136; 26.5.2010, 2007/13/0051). Die Zwangsläufigkeit des Aufwandes ist stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen (VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 iVm Abs 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁵ § 34 Rz 43). Im vorliegenden Fall müssen die Aufwendungen den Selbstbehalt von 3.583,55 Euro übersteigen.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in seiner ständigen Rechtsprechung, dass Aufwendungen für medizinische Behandlungen, die nicht oder nur teilweise von der Sozialversicherung getragen werden, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, wenn diese Aufwendungen unter anderem zwangsläufig erwachsen. Zwangsläufig erwachsen diese Aufwendungen dann, wenn triftige medizinische Gründe für die Vornahme der Behandlung vorliegen. Von triftigen medizinischen Gründen für die Vornahme der Behandlung kann dann gesprochen werden, wenn ernsthafte gesundheitliche Nachteile bereits feststehen oder sich konkret abzeichnen, sollte die medizinische Behandlung, deren Kosten von der Sozialversicherung nicht oder nur zum Teil getragen werden, nicht vorgenommen werden (VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066; 11.2.2016, 2013/13/0064; 13.5.1986, 85/14/0181). Bloße Wünsche oder Befürchtungen reichen hingegen nicht aus, um eine Zwangsläufigkeit zu begründen (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064; 13.5.1986, 85/14/0181).

Ob triftige medizinische Gründe für die Vornahme der Maßnahme vorliegen, ist anhand eines ärztlichen Zeugnisses oder eines Gutachtens nachzuweisen (VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; 11.2.2022, Ra 2020/13/0062) und ist eine Frage der Beweiswürdigung (VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066).

Im Falle einer Behandlung durch einen in Deutschland tätigen Heilpraktiker, der nach österreichischen Rechtsvorschriften zur Ausübung dieser Tätigkeit nicht befugt ist, kann daher eine außergewöhnliche Belastung nur anerkannt werden, wenn durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird, dass die Behandlung aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung erforderlich ist.

Soweit die Beschwerdeführerin einwendet, ihr sei nicht nachvollziehbar, dass der LStR-Wartungserlass 2020 bereits bei den außergewöhnlichen Belastungen/Krankheitskosten des Jahres 2018 angewendet werde, ist darauf zu verweisen, dass die Lohnsteuerrichtlinien keinen normativen Inhalt aufweisen. Eine Bindung von Gerichten an diese Richtlinien besteht daher nicht (VwGH 31.8.2018, Ra 2017/15/0038).

Die Prüfung der medizinischen Notwendigkeit nachstehend geltend gemachter Krankheitskosten ergibt Folgendes:

Manuelle Therapien/Podologie:

Eine Massage stellt nur im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes und bei ärztlicher Verordnung vor Therapiebeginn eine außergewöhnliche Belastung dar (Jakom/Peyerl EStG, 2025 § 34 Rz 90; BFG 16.2.2017, RV/7100180/2013; BFG 13.8.2018, RV/7102570/2015).

Die medizinische Notwendigkeit von Massagen wird durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch (teilweise) Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherung nachgewiesen. Ob eine Maßnahme aus medizinischer Sicht notwendig ist,

ergibt sich aus einer entsprechenden ärztlichen Anordnung oder vergleichbaren Anhaltspunkten (vgl VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157).

Im vorliegenden Fall konnte die Beschwerdeführerin keine ärztliche Verordnung vorweisen und somit die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht belegen. Die Aufwendungen waren somit nicht als außergewöhnliche Belastung abzuziehen.

Es ist allgemein darauf hinzuweisen, dass § 34 eine Begünstigungsbestimmung ist und daher die Behauptungen und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen obliegt. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057).

Hinsichtlich der Podologie, auch genannt medizinische Fußpflege, gilt dasselbe; der Beschwerdeführerin gelang diesbezüglich der Nachweis der medizinischen Notwendigkeit mangels Vorlage einer ärztlichen Verordnung oder einer vergleichbaren Bescheinigung nicht, weshalb auch insoweit keine außergewöhnliche Belastung vorliegt. Die Kosten für die Fußpflege sind mangels einer anderen anwendbaren Bestimmung als Kosten der privaten Lebensführung gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Eigenverbrauch *5***/nicht rezeptpflichtige Medikamente/CBD Tropfen:**

Nahrungsergänzungsmittel bzw Vitaminpräparate sind grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254; *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁵ § 34 Rz 38/2). Eine Ausnahme würde bei ärztlicher Verordnung bestehen oder wenn sich medizinische Gründe aus medizinischer Fachliteratur und ärztlichen Befunden ergeben (Jakom/*Peyerl* EStG, 2025 § 34 Rz 90).

Eine ärztliche Verordnung konnte die Beschwerdeführerin nicht vorlegen, weshalb die Aufwendungen für die aus dem eigenen Betrieb der Beschwerdeführerin bezogenen Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate sowie die nicht rezeptpflichtigen Medikamente und CBD Tropfen nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig waren.

Labor-Behandlungskosten:

Die Laboraufträge wurden durch die Naturheilpraxis des Ehegatten der Beschwerdeführerin erteilt. Es liegen somit keine im Rahmen einer ärztlichen Behandlung veranlassten Laboruntersuchungen vor und konnten die Aufwendungen daher nicht als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zugelassen werden.

Kilometergeld:

Fahrtkosten anlässlich der Konsultation von Ärzten und dem Aufsuchen von Spitälern sind als (mittelbare) Krankheitskosten regelmäßig zwangsläufig und deshalb als außergewöhnliche Belastung absetzbar (VwGH 22.9.1976, 2271/75; *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁵ § 34 Rz 78).

Dementsprechend waren die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Fahrtkosten im Zusammenhang mit Zahnbehandlungen und einer orthopädischen Untersuchung und OP-Beratung im Krankenhaus Wels als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Krankheitskosten ermitteln sich wie folgt:

Insgesamt beantragte außergewöhnliche Belastung	7.330,45
abzüglich Eigenverbrauch ***5***	-2.120,89
abzüglich nicht rezeptpflichtige Medikamente	-701,77
abzüglich Laborkosten	-66,76
abzüglich manuelle Therapien, Podologie	-1.756,00
außergewöhnliche Belastung laut Erkenntnis	2.685,03

In Summe können somit Krankheitskosten iHv 2.685,03 Euro als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist. Da die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen den Selbstbehalt von 3.583,55 Euro nicht übersteigen, können diese nicht berücksichtigt werden.

Der in Deutschland erzielte Verlust aus Gewerbebetrieb iHv 2.652,00 Euro war – wie bereits in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 23. Mai 2022 - bei den Einkünften der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen.

Es war 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 Fall folgt das Bundesfinanzgericht der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Salzburg, am 27. März 2026