

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***BE*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. September 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. August 2019 betreffend Einkommensteuer 2017, 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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin machte in ihrer Einkommensteuererklärung 2017 verschiedene Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen sowie Sozialversicherungsbeiträge ihres Ehegatten als Werbungskosten geltend.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2019 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, die deutschen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2017 nachzusenden sowie eine Aufstellung und Rechnungen zum Nachweis der beantragten Krankheitskosten zu übermitteln.

Mit Antwortschreiben vom 5. Juli 2019 übermittelte die Beschwerdeführerin ein Konvolut an Belegen.

Mit Bescheid vom 28. August 2019 wurde die Beschwerdeführerin zur Einkommensteuer 2017 veranlagt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die beantragten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt werden konnten, da sie den Selbstbehalt nicht übersteigen. Zudem wurden die Zahlungen, die die Operation und den Rehaaufenthalt des Ehegatten betreffen, nicht berücksichtigt. Medikamente und Therapien könnten nur anerkannt werden, wenn diesen eine ärztliche Verordnung zu Grunde liege.

Mit Schreiben vom 26. September 2019, eingelangt am 27. September 2019, brachte die Beschwerdeführerin Beschwerde gegen den Bescheid vom 28. August 2019 ein. Sie führte im Wesentlichen aus, dass sowohl die Operation als auch der Rehaaufenthalt ihres Mannes ärztlich verordnet und zwingend erforderlich waren, da er an massiven gesundheitlichen Problemen leidet. Alle Therapien und orthomolekulare Einnahmen und Infusionen seien aufgrund der prekären Gesamtsituation und zur Vermeidung einer Gehunfähigkeit notwendig gewesen. Zudem bringt sie vor, dass sich das Tragen von Krankheitskosten des Ehepartners aus der Unterhaltspflicht ergebe und diese beim zahlenden Ehepartner eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, wenn diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten Ehepartners derart belasten würde, dass das steuerliche Existenzminimum unterschritten würde. Bei der Beschwerdeführerin selbst liege eine ärztlich nachgewiesene, chronische Erkrankung vor. Eine Behandlung mit Cortison sei nicht möglich; zur Vermeidung einer Verschlechterung müsse mit allopathischen Medikamenten gearbeitet werden.

Am 13. Dezember 2019 ersuchte die belangte Behörde um Auskunft bezüglich der Höhe der Einkünfte des Gatten durch Vorlage des Einkommensteuerbescheides 2017 und Bekanntgabe von endbesteuerten Einkünften. Weiters wird sie aufgefordert, eine ärztliche Verordnung bezüglich der Therapiekosten sowie die Höhe, der im Beschwerdeverfahren beantragten, außergewöhnlichen Belastung bekannt zu geben.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 2019 übermittelte die Beschwerdeführerin die geforderten Unterlagen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Mai 2020 wurde der Bescheid vom 28. August 2019 abgeändert. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 18. Mai 2020 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. Von den beantragten Krankheitskosten wurden die Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate, TCM-Behandlung, Hotel Begleitperson Wien, Begleitperson Reha-Aufenthalt, Besuchsfahrten, Thermen- und Saunaeintritte sowie pauschale Tages- und Nächtigungsgelder nicht zum Abzug zugelassen. Die restlichen Aufwendungen wurden zum Abzug zugelassen. Es ergab sich in der Beschwerdevorentscheidung die folgende Aufstellung:

Insgesamt beantragte außergewöhnliche Belastung	9.426,31
abzüglich Nahrungsergänzungsmittel	-2.010,50
abzüglich TCM-Behandlung	-600,00
abzüglich Hotel Begleitperson Wien	-489,00
abzüglich Begleitperson Reha-Aufenthalt	-519,00
abzüglich Besuchsfahrten	-102,14
abzüglich pauschale Tages- und Nächtigungsgelder	-754,40
gewährte außergewöhnliche Belastung laut BVE	4.950,93

Von den Aufwendungen in Höhe von 4.950,93 Euro wurden 3.381,06 Euro als Selbstbehalt abgezogen. Es waren sohin 1.569,87 Euro als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Zudem wurden die Sozialversicherungsbeiträge des Ehegatten nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 18. Juni 2020, eingelangt am 19. Juni 2020, legte die Beschwerdeführerin die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Sie zitiert die Lohnsteuerrichtlinien und verweist darauf, dass auch die Behandlungskosten eines staatlich anerkannten niedergelassenen Heilpraktikers außergewöhnliche Belastungen darstellen. Sie führt ebenso aus, dass sämtliche Produkte und therapeutische Maßnahmen von einem Heilpraktiker verordnet wurden und eine ärztliche Verordnung nicht erforderlich sei. Sie führt zudem detailliert die Übernachtungskosten in Wien an und betont, dass sich aufgrund der Behandlungen die massive körperliche Einschränkung des Gatten verbunden mit chronischen Schmerzen entsprechend reduziert habe. Die Sozialversicherungsbeiträge des Ehegatten beantragt sie als Sonderausgaben.

Am 4. September 2020 wurde die Beschwerdeführerin von der belangten Behörde für den 9. Oktober 2020 vorgeladen. Aufgrund von coronabedingten Einreisebeschränkungen war es der Beschwerdeführerin nicht möglich nach Salzburg einzureisen und der Vorladung nachzukommen.

Am 16. November 2020 legte die belangte Behörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

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 chronischen Schulterschmerzen, chronischen Wirbelsäulenschmerzen, Arthrose in multiplen Gelenken, einer chronischen Entzündung, Dysplasiecoxarthrose beidseitig, labortechnisch nachgewiesene Titanunverträglichkeit, Bluthochdruck, Tinnitus, Z.n. Venen-OP beidseitig, Z.n. Hüft-OP beidseitig.

Aufgrund der fortgeschrittenen Dyspl. Coxarthrose war seit Jahren eine Krücke erforderlich, seit 2016 jedoch zwei Krücken als Gehhilfe unabdingbar. Dadurch manifestierte sich wiederum eine Schiefstellung der Wirbelsäure mit massiven HWS/BWS Problemen sowie Arm- /Schulter- und Rückenschmerzen wie auch Knieschmerzen. Hinzu kam ein Meniskuseinriss.

1.2. Am 17. Jänner 2020 wurde ein Attest von Allgemeinmedizinerin Dr. med. ***6*** ausgestellt, das abgesehen von der Beschreibung der Krankheit folgende Angaben enthält:

*„Aus diesem Grund sind seit Jahren regelmäßig manuelle Therapie (mindestens 1x pro Woche) erforderlich, die in benötigten Umfang privat abzudecken sind. Darüber hinaus kann ***Ehemann*** durch den Einsatz entzündungshemmende Medikationen (z.B. Curcumin) und die gezielte, optimale Versorgung mit Mineralstoffen (oral und per Infusion) seine Probleme entsprechend positiv beeinflussen.“*

1.3. Der Ehegatte der Beschwerdeführerin ist im Streitjahr bei der Beschwerdeführerin geringfügig beschäftigt und erzielt in Deutschland Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit iHv 922 Euro.

1.4. Die Beschwerdeführerin hat im Kalenderjahr 2017 die folgenden Aufwendungen für Krankenbehandlung als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht, die vom Finanzamt im dargestellten Umfang anerkannt wurden:

	Beantragt	nicht anerkannt	BVE
Brille, Linse	83,60		83,60
Apotheke	173,75		173,50
Manuelle Therapien, Podologie	2.170,50		2.170,50
TCM-Behandlungen	600,00	600,00	
Röntgen	84,61		84,91
Heilmittel	135,71		135,71
Labor	202,67		202,67
Eigenverbrauch ***1*** Medikamente	2.010,50	2.010,50	

KH ***2*** OP Beratung 21./22.5.17	449,09	30,00 105,60	Nächtigung Verpflegungspauschale	313,49
Ordi Dr. ***3*** OP Beratung 22./23.6.17	632,46	30,00 105,60	Nächtigung Verpflegungspauschale	496,86
KH ***4*** OP Vorbereitung 1./2.8.17	443,83	30,00 105,60	Nächtigung Verpflegungspauschale	308,23
KH ***4*** Hüft OP 15.-22.8.17	1.308,13	489,00 57,20 184,80	Hotel Begleitkosten Verpflegungspauschale Verpflegungspauschale	577,13
KH ***4*** Kontroll-US 28./29.9.17	484,06	105,60	Verpflegungspauschale	378,46
Reha ***5*** 13.12.17-3.1.18	547,10	102,48 519,00	Besuchsfahrten Begleitperson, Themen- und Saunaeintritte	25,62
Summe	9.426,31	4.475,38		4.950,93

Von den geltend gemachten Krankheitskosten betreffen 8.685,48 Euro den Ehegatten und 740,83 Euro (davon 700 Euro Eigenverbrauch ***1*** Medikamente) die Beschwerdeführerin.

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 Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung.

Die Feststellungen zu den Punkten 1.1 und 1.2 ergeben sich aus dem Attest von Allgemeinmedizinerin Dr. med. ***6*** vom 17. Jänner 2020. Zu diesem Attest ist Folgendes auszuführen:

In einem ausschließlich auf die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Diese hat zur Folge, dass der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 22.9.2005, 2001/14/0037; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Dabei trifft den Abgabepflichtigen insbesondere auch eine Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht (VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212). Die Beweislast dafür, dass Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind, trägt nach der stRsp des

Verwaltungsgerichtshofes der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; 5.3.2020, Ra 2019/15/0159). Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057).

Die Beschwerdeführerin brachte ein Attest, das am 17. Jänner 2020 ausgestellt wurde, 3 Jahre nach jeglichen Behandlungen. Diese Bestätigung war nicht geeignet, den Nachweis für das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für die Vornahme einiger Behandlungen zu erbringen. Dem Attest konnte nicht entnommen werden, welche ernsthaften gesundheitlichen Nachteile sich konkret abgezeichnet hätten oder bereits festgestanden seien, die eingetreten wären, wenn die Behandlungen nicht vorgenommen worden wären.

In diesem Zusammenhang ist zudem auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hinzuweisen, wonach der Steuerpflichtige selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann und er die Beweislast dafür trägt, dass ihm von der Sozialversicherung nicht gedeckte Kosten zwangsläufig erwachsen sind (VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159). Dieser Darlegungspflicht und Beweislast kam die Beschwerdeführerin nicht nach.

Die Feststellung zu Punkt 1.3 ergibt sich aus dem deutschen Einkommensteuererbescheid.

Die Feststellungen zu Punkt 1.4 ergeben sich aus der Übersichtstabelle der belangten Behörde 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 Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im verfahrensgegenständlichen Fall sind die Anerkennung verschiedener Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen sowie die Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen des Ehegatten als Sonderausgaben 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 3.307,56 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 im Ausland 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 sich die Beschwerdeführerin auf die Lohnsteuerrichtlinien beruft, ist darauf zu verweisen, dass diese Richtlinien 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/Peyer/ 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).

Das vorgelegte ärztliche Attest von Allgemeinmedizinerin ***6*** ist jedoch nicht geeignet, konkrete medizinische Gründe für die Vornahme der Massage im Streitjahr 2017 darzulegen. Einerseits wurde es erst nachträglich im Jahr Jänner 2020 ausgestellt und andererseits führt es keine ernsthaften gesundheitlichen Nachteile an, die entstanden wären, wenn sich der Ehemann der Beschwerdeführerin keiner Massage unterzogen hätte.

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 (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.

TCM-Behandlung:

Kosten für alternative Behandlungstherapien stellen eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn ihre durch die Krankheit bzw Behinderung bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit mittels ärztlicher Verordnung (eines zur Heilkunde zugelassenen Mediziners) nachgewiesen wird (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG § 34 Rz 78).

Für die TCM-Behandlung des Gatten in Ungarn liegt keine ärztliche Verschreibung vor. Auch in dem Attest von ***6*** ist eine TCM-Behandlung mit keinem Wort erwähnt. Die beantragten Aufwendungen konnten somit nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.

Eigenverbrauch *1*** Medikamente:**

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 besteht bei ärztlicher Verordnung oder wenn sich medizinische Gründe aus medizinischer Fachliteratur und ärztlichen Befunden ergeben (Jakom/*Peyerl* EStG, 2025 § 34 Rz 90).

Im vorliegenden Fall brachte die Beschwerdeführerin eine ärztliche Bestätigung vom 17. Jänner 2020 vor, in der attestiert wurde, dass der Einsatz entzündungshemmender Medikationen und die optimale Versorgung mit Mineralstoffen die Probleme des Gatten positiv beeinflussen kann. Eine mögliche positive Beeinflussung allein reicht jedoch nicht, ein triftiger medizinischer Grund müsste vorliegen, abgesehen von dem Faktum, dass das Attest erst drei Jahre später ausgestellt wurde. Die ärztliche Bescheinigung muss jedoch zwingend vor erfolgter Behandlung ausgestellt werden.

Hinsichtlich der eigenen Erkrankung der Beschwerdeführerin und der medizinischen Notwendigkeit der vorgenommenen Behandlung wurden keine Nachweise vorgelegt.

Die medizinische Notwendigkeit und damit Zwangsläufigkeit der Behandlung mit den aus dem eigenen Betrieb bezogenen Nahrungsergänzungsmitteln/Vitaminpräparaten/Medikamenten wurde somit nicht nachgewiesen. Sie sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Begleitperson (Hotelrechnung Wien 21.8.2017, 489 Euro)

Die Beschwerdeführerin macht ihre eigene Übernachtung als Begleitperson ihres Ehegatten bei dessen medizinischen Behandlungen geltend. Eine Begleitperson mag zwar nach allgemeinem Verständnis hilfreich sein, besonders unter dem Umstand, dass sich ihr Ehegatte nur mit zwei Krücken fortbewegen kann, ist jedoch nicht medizinisch geboten. Triftige medizinische Gründe für eine Begleitperson konnte die Beschwerdeführerin nicht vorbringen.

Zudem ist sowohl in der Literatur als auch in der Judikatur lediglich die Rede von Begleitpersonen bei Spitalsaufenthalten eines Kindes. Von einer Begleitperson bei dem Aufenthalt des Ehegatten in einem Krankenhaus ist nie die Rede (*Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁵ § 34 Rz 78 mwN).

Die Aufwendungen, die durch die Begleitung der Ehegatten angefallen sind, stellen daher keine außergewöhnliche Belastung dar.

Was den Nächtigungsaufwand des Ehegatten betrifft (1 Nacht im Doppelzimmer), ist darauf zu verweisen, dass die anteiligen Kosten grundsätzlich als agB berücksichtigt werden könnten, dies steuerlich jedoch keine Auswirkung hätte, da – wie unten dargestellt – die insgesamt anzuerkennenden außergewöhnlichen Belastungen deutlich unter dem Selbstbehalt liegen.

Besuchsfahrten Reha-Aufenthalt:

Aufwendungen für den Besuch naher Angehöriger sind in der Regel nicht außergewöhnlich (vgl. Jakom/Peyerl, EStG, 2025 § 34 Rz 90; VwGH 1.3.1989, 85/13/0091). Außergewöhnliche Umstände, zB die notwendige Pflege und Versorgung ihres Ehegatten während des Reha-Aufenthalts, hat die Beschwerdeführerin nicht vorgebracht. Die geltend gemachten Aufwendungen für die Besuchsfahrten während des Reha-Aufenthaltes sind daher nicht abzugsfähig.

Angemerkt wird, dass die geltend gemachten Fahrtkosten für An- und Abreise des Ehegatten (25,62 Euro) bereits vom Finanzamt anerkannt wurden.

Bezüglich der restlichen Krankheitskosten (Nächtigungs- und Verpflegungspauschale, Kosten Begleitperson Reha, Thermen- und Saunaeintritte) wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Diese sind unstrittig.

Die als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennenden Krankheitskosten ermitteln sich wie folgt:

Insgesamt beantragte außergewöhnliche Belastungen	9.426,31
abzüglich manuelle Therapien, Podologie	-2.170,50
abzüglich Eigenverbrauch ***1*** Medikamente	-2.010,50
abzüglich TCM-Behandlung	-600,00
abzüglich Hotel Begleitperson Wien	-489,00
abzüglich Begleitperson Reha, Thermen-/Saunaeintritte	-519,00
abzüglich Besuchsfahrten	-102,14
abzüglich pauschale Tages- und Nächtigungsgelder	-754,40
außergewöhnliche Belastungen laut Erkenntnis	2.780,43

In Summe können somit Krankheitskosten iHv 2.780,43 Euro anerkannt werden, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist. Da die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen den Selbstbehalt von 3.381,06 Euro nicht übersteigen, können diese nicht berücksichtigt werden.

Die Sozialversicherungsbeiträge des Ehegatten stellen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 4 EStG 1988 dar und können nur von diesem geltend gemacht werden. Auch bei Entrichtung der Beiträge durch die Beschwerdeführerin sind sie nicht als Sonderausgaben abzugsfähig (vgl. Jakom/Peyerl, EStG, 2021 § 18 Rz 41; BFG 23.6.2016, RV/2100957/2011; UFS 16.1.2008, RV/0696-G/07).

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 bzw ergeben sich die Rechtsfolgen aus den gesetzlichen Bestimmungen. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Salzburg, am 27. März 2026