

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 8. Oktober 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. September 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht:

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

A. Erklärung, Ersuchen um Ergänzung, Bescheid

Im Rahmen der **am 04.04.2024 eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr **2023** (konkret in der Beilage L1ab) wurde vom Beschwerdeführer ein Grad der Behinderung von 60% angegeben sowie die Berücksichtigung von Taxikosten in Höhe von EUR 17,50 (Kennzahl 435) und unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel oder Kosten der Heilbehandlung in Höhe von EUR 5.956,44 (Kennzahl 476) beantragt.

Mit **Schreiben vom 19.06.2024** wurde der Beschwerdeführer durch das belangte Finanzamt zur Übermittlung von weiteren Informationen/Unterlagen zu den geltend gemachten Aufwendungen ersucht.

Im Rahmen des **Antwortschreibens vom 27.06.2024** wurden die geforderten Unterlagen (Zusammensetzung der Aufwendungen, Honorarnoten, Zahlungsbelege) übermittelt.

Im Rahmen des **am 17.09.2024 ergangenen Einkommensteuerbescheides 2023** wurden außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von EUR 5.197,04 (abzüglich eines Selbstbehaltes von EUR 4.492,35) sowie der Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von EUR 486,00 und der Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von EUR 504,00 berücksichtigt.

B. Beschwerde, Beschwerdeverentscheidung, Vorlageantrag

Mit **Schreiben vom 08.10.2024** wurde durch den Beschwerdeführer gegen den obig angeführten Einkommensteuerbescheid **Beschwerde** erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass die in den geltend gemachten Aufwendungen auch Fahrtkosten enthalten seien, die nach Ansicht des Beschwerdeführers vom belangten Finanzamt ebenfalls hätten berücksichtigt werden müssen.

Im Rahmen der **Beschwerdevorentscheidung vom 24.01.2025** wurde der angefochtene Bescheid abgeändert (konkret – Verringerung der Abgabengutschrift von EUR 708,00 auf EUR 442,00). Es wurden außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von EUR 3.664,00 (abzüglich eines Selbstbehaltes in identer Höhe) sowie tatsächliche Kosten aus eigener Behinderung (ohne Selbstbehalt) in Höhe von EUR 812,04 berücksichtigt. Begründend wurde betreffend die Kosten für das medizinische Training inkl. Fahrtkosten ausgeführt, dass diese Kosten nicht die vom VwGH aufgestellten Kriterien erfüllen würden und somit eine Berücksichtigung nicht erfolgen könne.

Mit **Bescheid vom 18.02.2025** wurde die **Beschwerdevorentscheidung vom 24.01.2025 gemäß § 293b BAO** abgeändert (konkret – Erhöhung der Abgabengutschrift von EUR 442,00 auf EUR 740,00). Es wurden außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von EUR 3.664,00 (abzüglich eines Selbstbehaltes in identer Höhe) sowie tatsächliche Kosten aus eigener Behinderung (ohne Selbstbehalt) in Höhe von EUR 812,04, der Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von EUR 486,00 und der Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von EUR 504,00 berücksichtigt.

Mit **Schreiben vom 21.02.2025** wurde ein **Vorlageantrag** gegen die Beschwerdeverentscheidung vom 24.01.2025 eingebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass die Berechnung des Selbstbehaltes unrichtig sei. Zudem seien weder der Absetzbetrag für die eigene Behinderung in Höhe von EUR 486,00, die Kosten für das medizinische Training laut fachärztlichem Gutachten aus 2016 noch die Taxikosten in Höhe von EUR 17,50 berücksichtigt worden.

Mit **Schreiben vom 14.03.2025** wurde gegen den Bescheid vom 18.02.2025 (Berichtigung der Beschwerdeverentscheidung gemäß § 293b BAO) Beschwerde erhoben und erneut die Berücksichtigung der Kosten für das medizinische Training sowie die Taxikosten beantragt.

Mit **Beschwerdeverentscheidung vom 25.06.2025** wurde die Beschwerde vom 14.03.2025 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen auf den Berichtigungsbescheid gemäß § 293b BAO verwiesen.

C. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 01.07.2025 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Anschreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 11.07.2025** wurde der Beschwerdeführer um die Übermittlung von zusätzlichen Nachweisen betreffend das medizinische Training gebeten. Zusätzlich wurde auf die Rechtsprechung des VwGH zur Abzugsfähigkeit von Kosten für den Besuch von Fitnessstudios hingewiesen.

Im Rahmen des Schreibens vom 31.07.2025 führt der Beschwerdeführer aus, dass die von ihm absolvierten Trainingseinheiten nicht regelmäßig vom Betreuungspersonal der Einrichtung für medizinisches Training überwacht werden. Dies sei auch nicht erforderlich, da durch die Funktion der Trainingsgeräte eine exakte Ausführung der Übungen gewährleistet sei. Die Übungen selbst seien auf einem Schlüssel gespeichert, der vom Trainingsgerät erkannt werde.

Der Trainingsplan selbst werde, sofern gewünscht, alle drei Monate mit dem Betreuungspersonal abgestimmt und erforderlichenfalls angepasst. Hier werde insbesondere auf die Ergebnisse von Untersuchungen und physiotherapeutischen Einheiten Bedacht genommen.

Dem Schreiben beigelegt waren neurologische Befunde vom 20.09.2021 sowie vom 30.03.2022. Im Schreiben vom 30.03.2022 wurde seitens der behandelnden Ärztin dringend eine „*konsequente Physiotherapie mit Muskelkräftigung bzw. Gang- und Gleichgewichtstraining*“ empfohlen.

Mit **Anschreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 22.08.2025** wurden dem belangten Finanzamt sowohl das Anschreiben an den Beschwerdeführer vom 11.07.2025 als auch dessen Rückmeldung vom 31.07.2025 (inklusive Beilagen) zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. Seitens des belangten Finanzamtes wurde telefonisch mitgeteilt, dass weiterhin die Abweisung der Beschwerde beantragt werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Rahmen seiner am 04.04.2024 eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 hat der Beschwerdeführer die Berücksichtigung von Taxikosten in Höhe von EUR 17,50 (Kennzahl 435 im Formular L1ab) sowie von unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel oder Kosten der Heilbehandlung in Höhe von EUR 5.956,44 (Kennzahl 476 im Formular L1ab) beantragt.

Die geltend gemachten Ausgaben für Kosten der Heilbehandlung setzen sich – unter Berücksichtigung von etwaig erhaltenen Kostenersätzen – wie folgt zusammen (Beträge in EUR):

Fitnessstudio	935,00
Fahrtkosten Leonding-Linz und retour	545,40
Physiotherapie	4.720,00
abzüglich Kostenersätze (ÖGK, Wohlfahrtskasse der OÖ-Ärztchammer)	-4.266,78
Fahrtkosten Leonding-Linz und retour	214,00
Arztrechnung – Kardiologe (Dr. ***Arzt1***)	200,00
abzüglich Kostenersätze (ÖGK, Wohlfahrtskasse der OÖ-Ärztchammer)	-55,18
Arztrechnungen – Zahnarzt (Dr. ***Arzt2***)	389,00
Arztrechnungen – Zahnarzt (Dr. ***Arzt3***)	3.275,00
SUMME	5.956,44

Tatsächlich sind im Bereich der Kosten für die Physiotherapie nicht Ausgaben in der geltend gemachten Höhe (d.h. EUR 453,22; EUR 4.720,00 abzüglich EUR 4.266,78), sondern lediglich Kosten in Höhe von EUR 403,12 angefallen.

Die geltend gemachte Taxirechnung in Höhe von EUR 17,50 weist keinen Fahrgastnamen auf und ist mit 20.11.2023, 13:46 Uhr datiert. Der Beschwerdeführer war zu diesem Zeitpunkt im Fitnessstudio (***Fitnessstudio***) „eingestempelt“ (konkret von 11:05 Uhr bis 14:38 Uhr).

Beim Beschwerdeführer bestand im streitgegenständlichen Jahr ein Grad der Behinderung von 60%, eine Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sowie das Erfordernis einer Diätverpflegung wegen einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit. Zudem leidet der Beschwerdeführer (unter anderem) an arterieller Hypertonie, chronisch rezidivierendem Lumbago, chronisch rezidivierendem Cervicalsyndrom, Varusgonarthrose beidseitig, einer coronaren Herzkrankheit mit 80% Stenose des Ramus circumflexus sowie funktionellen Defiziten der systemischen kardiopulmonalen Ausdauer sowie der lokalen muskulären Ausdauer.

Betreffend die Abzugsfähigkeit der Kosten iZm der Position „***Fitnessstudio***“ verweist der Beschwerdeführer auf ein Gutachten eines Facharztes für physikalische Medizin & Rehabilitation vom 21.04.2016, in dem – auszugsweise – wie folgt ausgeführt wird:

medizinische Trainingsmaßnahmen

„aufgrund der bestehenden Diagnosen und funktionellen Einschränkungen wurde am 20.05.2010 eine Dauerverordnung eines medizinischen Trainings mit folgenden Einzelmaßnahmen verordnet und in regelmäßigen Abständen vidiert und angepasst:

*3x wöchentliches Ausdauertraining, Trainings HF 105-110/RPE <= 12, freie Gerätewahl, 60 min,
Krafttraining mit Element Geräten: Leg press, Low row, Low back, Abd. Crunch, Shoulder und Chess press, Vertical traction, je 14-16 Reps
Dehnübungen für die dors. Bein- und Schultergürtelmuskulatur*

medizinische Begründung

Die Indikation und Notwendigkeit eines medizinischen Trainings und dessen Durchführung in besonders qualifizierten Einrichtungen bei o.a. Diagnosen ist durch zahlreiche wissenschaftliche Studien und Guidelines belegt. Es führt bei o.a. Diagnosen und Behinderungen zu einer Senkung des Risikos einer Verschlimmerung der Erkrankung oder des Auftretens neuer oder Verschlimmerung bestehender Krankheitsfolgen sowie zu einer Linderung bestehender Krankheitsfolgen und Behinderungen. Andere, ein medizinisches Training ersetzende oder gelinderte Maßnahmen sind wissenschaftlich nicht belegt.*

** In Abgrenzung zu einer bloßen körperlichen Ertüchtigung in einem Fitnessstudio oder einer allgemein gehaltenen ärztlichen Empfehlung unterscheidet sich medizinisches Training dadurch, dass vor deren Durchführung eine eingehende ärztliche Untersuchung durchgeführt wird und auf Basis der jeweiligen Bedürfnisse, Einschränkungen und Risiken eine detaillierte*

ärztliche Trainingsverordnung bzw. medizinischer Trainingsplan erstellt wird und das Training unter ärztlicher und fachkundlicher Supervision in dafür qualifizierten Einrichtungen durchgeführt wird.

Das verordnete medizinische Training wird vom Beschwerdeführer im Wesentlichen selbständig absolviert. Eine laufende ärztliche oder physiotherapeutische Überwachung dieses Trainings liegt nicht vor. Ebenfalls von ärztlicher Seite wurde dem Beschwerdeführer eine konsequente Physiotherapie mit Muskelkräftigung und Gang- und Gleichgewichtstraining empfohlen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend das Datum sowie den Inhalt der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2023 ergeben sich aus der Erklärung selbst. Die Zusammensetzung der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten/Ausgaben ergeben sich aus dem Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 27.06.2024 betreffend den Vorhalt des belangten Finanzamtes vom 19.06.2024 sowie den diesem Antwortschreiben beigelegten Unterlagen (Bestätigungen über die Kostenerstattung, Honorarnoten, Zahlungsbestätigungen, händische Aufzeichnungen des Beschwerdeführers).

Die Feststellung, wonach im Bereich der Kosten für die Physiotherapie nicht Ausgaben in der geltend gemachten Höhe (EUR 453,22), sondern lediglich in Höhe von EUR 403,12 angefallen sind, ergibt sich aus der vom erkennenden Richter angestellten Berechnung auf Basis der vom Beschwerdeführer übermittelten Unterlagen (konkret – EUR 6,46 anstelle von EUR 6,56 betreffend die HN vom 03.07.2023 sowie EUR 64,26 anstelle von EUR 114,26 betreffend die HN vom 14.08.2023).

Die Feststellung betreffend die Höhe, den Zeitpunkt der Ausstellung der Taxirechnung sowie den fehlenden Fahrgastnamen ergibt sich aus der Taxirechnung selbst. Die Feststellung betreffend die Tatsache, dass der Beschwerdeführer am 20.11.2023 um 13:46 als im Fitnessstudio anwesend registriert war (d.h. „eingestempelt“), ergibt sich aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Jahresaufstellung über die Anzahl der Besuche im genannten Fitnessstudio.

Die Feststellungen betreffend den Grad der Behinderung, die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sowie das Erfordernis einer Diätverpflegung wegen einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit ergeben sich aus den Datenbanken der Finanzverwaltung, in die vom erkennenden Richter Einsicht genommen wurde. Die Feststellungen betreffend die konkreten Leiden des Beschwerdeführers sowie der Inhalt des zitierten fachärztlichen Gutachtens ergeben sich aus dem Gutachten vom 21.04.2016.

Die Feststellung, wonach das vom Beschwerdeführer absolvierte medizinische Training von diesem im Wesentlichen selbständig und ohne laufende ärztliche oder physiotherapeutische Überwachung absolviert wird, ergibt sich aus seinem Schreiben vom 31.07.2025, konkret den Antworten zu Frage 1 und 2.

Die Feststellung betreffend die ärztliche Empfehlung zur konsequenten Physiotherapie ergibt sich aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten neurologischen Befund vom 30.03.2022.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 34 EStG 1988 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

von höchstens 7 300 Euro 6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

[...]

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

[...]

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).*
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

[...]

§ 35 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),*
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 937 Euro (Anm. 1) jährlich erzielt,*
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

[...]

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von *ein Freibetrag von Euro*

<i>25% bis 34%</i>	<i>124</i>
<i>35% bis 44%</i>	<i>164</i>
<i>45% bis 54%</i>	<i>401</i>
<i>55% bis 64%</i>	<i>486</i>

[...]

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

[...]

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen lautet auszugsweise:

(1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),*
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dessen Einkünfte den jährlichen Höchstbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nicht übersteigen, oder*
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

– Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids	70 Euro
– Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit	51 Euro
– Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit	42 Euro

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

[...]

§ 3. (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist 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.

(2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

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

[...]

B. Erwägungen

a) Außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung (ohne Selbstbehalt)

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten einer Heilbehandlung sind nach § 4 der (obig zitierten) Verordnung im nachgewiesenen Ausmaß neben dem allgemeinen Behindertenpauschale nach § 35 Abs 3 und gegebenenfalls neben den Pauschbeträgen nach den § 2 und 3 der Verordnung zu berücksichtigen (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 35, Tz 17*).

Unter die im nachgewiesenen Ausmaß gesondert absetzbaren Kosten nach § 4 der Verordnung fallen auch die in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Kosten der Heilbehandlung. Die Maßnahmen müssen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit

nachweislich erforderlich sein (ein mittelbarer ärztlicher Verordnungszusammenhang reicht nicht aus, vgl. VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136, VwSlg 8934/F, zum Besuch eines Fitnessstudios).

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. [...] Weiters stellen im Zusammenhang mit der Heilbehandlung anfallende Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 35, Tz 17, mwN*).

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. erneut VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136, mwN zur Rechtsprechung des VwGH) ergeben sich diesbezüglich die folgenden Leitlinien:

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits betreffend Kuraufenthalte ausgesprochen hat, ist zum Nachweis der Zwangsläufigkeit die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, weil zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Daraus hat die belangte Behörde an sich zutreffend abgeleitet, dass auch für die Anerkennung der beschwerdegegenständlichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung die Zwangsläufigkeit dieser Ausgabe durch ein vor Beginn des Besuches des Fitnessstudios ausgestelltes ärztliches Zeugnis nachgewiesen werden müsste, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer des Fitnessstudiobesuches ergäben.

[...]

Selbst bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung bestimmter Übungen würde freilich nicht jeder Besuch eines Fitnessstudios zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Wesentlich wäre die Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung. So könnte sich ein physiotherapeutisch begleiteter Besuch

eines Fitnessstudios beispielsweise dann und insoweit als zwangsläufig erweisen, wenn im Rahmen einer ärztlich verordneten physikalischen Therapie nach einem festen Trainingsplan laufend auch konkrete selbstständige Trainingseinheiten in einem Fitnessstudio zu absolvieren sind und eine regelmäßige Überwachung dieser Selbstübungseinheiten im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet ist.

Auf Basis der obigen Ausführungen wird betreffend die einzelnen Kostenpositionen wie folgt erwogen:

- **Physiotherapie und damit verbundene Fahrtkosten, Kardiologe**

Gemäß dem festgestellten Sachverhalt hat der Beschwerdeführer für die von ihm absolvierten physiotherapeutischen Einheiten einen Kostenersatz der ÖGK sowie des Wohlfahrtsfonds der OÖ-Ärzttekammer erhalten. Ein derartiger Kostenersatz kann – gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH – grundsätzlich dem Vorliegen eines ärztlichen Gutachtens gleich gehalten werden, da zur Erlangung von Behandlungszuschüssen von gesetzlichen Sozialversicherungsanstalten in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss. Dass die Physiotherapie im Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers steht, ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt (Empfehlung der Physiotherapie im neurologischen Befund, Art der ärztlich festgestellten gesundheitlichen Beeinträchtigungen) und wurde vom belangten Finanzamt im bisherigen Verfahren auch nicht bestritten. Neben den eigentlichen Kosten für die Physiotherapie sind von der Abzugsfähigkeit auch die entstandenen Fahrtkosten zu und von den physiotherapeutischen Einheiten umfasst (siehe die obig zitierte Literatur).

Auf Basis der obigen Ausführungen verbleibt für den Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den physiotherapeutischen Einheiten ein abzugsfähiger Betrag von EUR 617,12. Dieser setzt sich wie folgt zusammen:

Honorarnoten der Physiotherapeuten	4.720,00
Kostenersätze ÖGK, Wohlfahrtsfonds der OÖ-Ärzttekammer	-4.316,88
Fahrtkosten	214,00
Summe	617,12

Wie sich ebenfalls aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, sind dem Beschwerdeführer im streitgegenständlichen Jahr Kosten für die Behandlung durch einen Kardiologen in Höhe von EUR 200,00 entstanden. Auch für diese Behandlung hat der Beschwerdeführer von der ÖGK sowie dem Wohlfahrtsfonds der OÖ-Ärzttekammer einen Kostenersatz in Höhe von insgesamt EUR 55,18 erhalten. Die verbliebenden Kosten von EUR 144,82 stehen im Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers (siehe den diesbezüglich festgestellten Sachverhalt

hinsichtlich des Vorliegens einer coronaren Herzkrankheit). Zusätzlich ist wiederum auf die obig zitierte Rechtsprechung des VwGH betreffend Kostenersatzes von gesetzlichen Sozialversicherungsträgern zu verweisen und festzuhalten, dass auch vom belangten Finanzamt im bisherigen Verfahren von der Abzugsfähigkeit dieser Kosten ohne Selbstbehalt (und somit einem Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers) ausgegangen wurde.

- **Kosten für das medizinische Training**

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, liegt für den Beschwerdeführer eine aus dem Jahr 2010 stammende (und regelmäßig vidierte) Dauerverordnung eines Facharztes für physikalische Medizin & Rehabilitation für medizinisches Training mit konkret umschriebenen Einzelmaßnahmen vor. Ebenfalls aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt sich, dass der Beschwerdeführer die ärztlich verordneten Übungen im Wesentlichen selbständig und ohne physiotherapeutische oder ärztliche Überwachung absolviert.

Wie sich aus der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH ergibt, können auch in derartig gelagerten Fällen trotz Vorliegens einer ärztlichen Verordnung zum medizinischen Training die entstandenen Kosten für das medizinische Training nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Eine solche Abzugsfähigkeit wäre nach der zitierten Rechtsprechung des VwGH etwa dann denkbar, wenn die Trainingseinheiten zwar selbständig nach einem festen Trainingsplan absolviert werden, aber dennoch regelmäßig im Rahmen der physikalischen Therapie überwacht werden. Eine solche regelmäßige Überwachung (oder ein laufender physiotherapeutisch/ärztlich begleiteter Besuch des medizinischen Trainings) ergibt sich aus dem Schreiben des Beschwerdeführers vom 31.07.2025, das den sachverhaltsmäßigen Feststellungen zugrunde liegt, nicht.

Auf Basis der obigen Ausführungen können die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für das medizinische Training nebst Fahrtkosten somit steuerlich nicht geltend gemacht werden. Selbiges gilt für die vorgelegte Taxirechnung über EUR 17,50, die erstens – gemäß dem festgestellten Sachverhalt – keinen Fahrgastnamen enthält und zweitens zu einem Zeitpunkt ausgestellt wurde, in dem der Beschwerdeführer noch im Fitnessstudio „eingestempelt“ war. Ein etwaiger Zusammenhang mit einer abzugsfähigen Heilbehandlung kann unter diesen Umständen nicht erkannt werden.

- **Conclusio**

Im Ergebnis sind auf Ebene des Beschwerdeführers somit außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt – und neben dem Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG – im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von EUR 761,94 (EUR 617,12 für die Physiotherapie nebst Fahrtkosten, EUR 144,82 für die kardiologische Untersuchung) zu berücksichtigen.

b) Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt

Die vom Beschwerdeführer für die zahnärztliche Behandlung geltend gemachten Krankheitskosten in Höhe von EUR 3.664,00 stehen nicht im Zusammenhang mit seiner Behinderung. Der Abzug dieser Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 kommt somit nur dann in Frage, wenn sie außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwachsen ist und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers wesentlich beeinträchtigt.

Das Kriterium der Außergewöhnlichkeit wird bei Krankheitskosten stets als erfüllt angesehen (*Peyerl in Jakom EStG*, 2021, § 34, Rz 38). Die geltend gemachten Krankheitskosten sind auch zwangsläufig erwachsen, da sich der Beschwerdeführer den vorgenommenen zahnärztlichen Behandlungen aus tatsächlichen, gesundheitlichen Gründen nicht entziehen konnte.

Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers liegt allerdings nur vor, soweit die angefallenen Kosten den anzusetzenden Selbstbehalt übersteigen (siehe die obig zitierte Bestimmung des § 34 Abs. 4 EStG 1988). Der für den Beschwerdeführer heranzuziehende Selbstbehalt errechnet sich wie folgt (Beträge in EUR):

Gesamtbetrag der Einkünfte	33.160,17
Sonstige Bezüge	5.532,70
Kirchenbeitrag	-266,61
Freibetrag wegen eigener Behinderung	-486,00
Pauschbetrag wegen eigener Behinderung (Diätverpflegung)	-504,00
Nachgewiesene Kosten aus eigener Behinderung ohne Selbstbehalt	-761,94
SUMME	36.674,32

Bei einem Einkommen von mehr als EUR 36.400,00 beträgt der Selbstbehalt 12%, sohin im konkreten Fall EUR 4.400,92. Da die geltend gemachten Krankheitskosten für die zahnärztlichen Behandlung unter diesem Betrag (konkret – EUR 3.664,00) liegen, entfalten diese Kosten keine Auswirkungen auf die Höhe der festzusetzenden Abgabe.

c) Conclusio

Auf Basis der obigen Ausführungen war der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2023 teilweise stattzugeben und der Bescheid abzuändern. Diesbezüglich wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

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.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab. Im Übrigen beruht die gegenständliche Entscheidung auf den im Begründungsteil angeführten gesetzlichen Bestimmungen und den dazu ergangenen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Linz, am 29. April 2026