

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Ri Name in der Beschwerdesache BF, BF-Adr, vertreten durch StB, StBAdr, über die Beschwerde vom 9. Dezember 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. November 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 Steuernummer BFStNr zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 beehrte der Beschwerdeführer als außergewöhnliche Belastung bei Behinderung unter Angabe eines Grades der Behinderung von 90% sowie eines Pflegegeldbezuges für das ganze Jahr und der Angabe eines Behinderten KFZ zusätzliche Kosten (KZ 476) in Höhe von Euro 7.202,16 sowie tatsächliche Kosten (KZ 439) in Höhe von Euro 9.745,93.

Aufgrund eines Vorhaltes der belangten Behörde übermittelte der Beschwerdeführer seine Begründung der außergewöhnlichen Belastungen am 22. Oktober 2024. Er verwies auf den SVS-Bescheid vom 31. Jänner 2023 mit der Anerkennung der Pflegestufe 5 ab dem 1. Jänner 2023 und auf seinen Behindertenausweis mit 90% Grad der Behinderung (Mobilitätseinschränkung – Rollstuhlerfordernis). Der erforderliche spezielle und zusätzliche externe außergewöhnliche Pflegebedarf werde durch den Gesundheits- und Sozialsprengel

Name Einrichtung in Ort (Tagespflege) sowie durch den Name Pflegeheim der privaten Firma Name Firma (Kurzzeitpflege vom 6. Juni bis zum 29. Juni 2023) durchgeführt. Eine Kürzung dieser Aufwendungen (Euro 9.754,93) durch einen Selbstbehalt oder eine Gegenverrechnung mit Pflegegeld sei nicht rechtskonform, da diese nachweislich krankheitsbedingt seien und nicht aus dem Titel der 90% Mobilitäts-Behinderung entstehen würden. Die Heilbehandlungen (Therapiekosten) seien zusätzlich zum Pauschalbetrag und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt zu berücksichtigen. Das Pflegegeld sei während der Kurzzeitpflege nicht ruhend gestellt worden. Weiters werde der Freibetrag für Gehbehinderte begehrt. Beigefügt wurden zwei Aufstellungen: einer für besonders notwendigen Aufwendungen, Hilfsmittel etc. als außergewöhnliche Belastung in Höhe von Euro 2.491,64 und eine für den Gesundheitsbereich im Zusammenhang mit der Pflegestufe 5 und der 90%igen Behinderung (Euro 9.103,55, Seite 1 bis 2 und Name Pflegeheim Kurzzeitpflege Euro 5.352,00, in Summe Euro 14.455,55).

Mit Bescheid vom 13. November 2024 wurden außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von Euro 2.417,00 (die jedoch aufgrund des Selbstbehaltes keine Auswirkung hatten) sowie tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung in Höhe von Euro 2.630,67 berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer mittels Schreiben vom 9. Dezember 2024 Beschwerde gegen den Nichtansatz und die Nichtwürdigung von bewiesenen außergewöhnlichen Belastungen und steuerlichen Freibeträgen im Zusammenhang mit der Pflegestufe 5 (ab dem 01.01.2023) und einer bereits seit Jahren bestehenden und dem Finanzamt bekannten und nachgewiesenen Behinderung von 90% (siehe Behindertenpass). Speziell wurde weiters darauf hingewiesen, dass mit Ausnahme der „Mobilitätspauschale“ (Freibetrag für Gehbehinderung) die tatsächlich nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung begehrt werden. Die von der belangten Behörde angesetzten Zahlen könnten nicht nachvollzogen werden. Weiters folgen Ausführungen über den für die Pflegestufe 5 erforderlichen außergewöhnlichen Pflegebedarf. Die Aufwendungen in Höhe von Euro 9.745,93 für die Tagespflege beim Gesundheitssprengel und dem Aufenthalt im Name Pflegeheim in Ort seien nachweislich krankheitsbedingt und würden nicht aus dem Titel der 90% Mobilitätsbehinderung entstehen. Eine Kürzung um das Pflegegeld habe nicht zu erfolgen. Auch sei der Freibetrag für Gehbehinderte nicht berücksichtigt worden. Die beantragten Hörgeräte würden aufgrund der hochgradigen beidseitigen Schwerhörigkeit außergewöhnliche Belastungen darstellen und dürfen nicht mit einem Selbstbehalt oder mit Pflegegeld gegengerechnet werden. Bei der beantragten Alarmanlage würde es sich um eine Notfalleinrichtung handeln. Der Beschwerdeführer übermittelte unter anderem eine Aufstellung von außergewöhnlichem Pflegebedarf (Hilfsmittel...) in Höhe von Euro 2.491,64 sowie eine Aufstellung für den Bereich Gesundheit (Ärzte, Therapien, externe Pflegebetreuung, Hilfsdienste, Hilfsmittel, Heilbehelfe...) in Höhe von Euro 14.455,55.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. März 2025 wurde der Bescheid vom 13. November 2023 abgeändert und im wesentlichen als tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung Euro 4.910,67 berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, dass bei den beantragten Kosten für Tagespflege aufgrund der tageweisen Aufenthalte das Pflegegeld (Ruhen erst ab dem Tag, der der Aufnahme folgt) nicht ruhe und daher eine Gegenverrechnung stattzufinden habe. Weiters gehe dies auch aus dem Lohnzettel der SVS hervor, der einem ganzjährigen Bezug von Pflegegeld der Stufe 5 beinhalte. Der Freibetrag wegen eingetragener Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei antragsgemäß gewährt und in den tatsächlichen Kosten miteingetragen worden. Die begehrten Kosten bezüglich der Hörgeräte seien mangels Nachweis eines Zusammenhanges mit der Behinderung nur mit Selbstbehalt zu berücksichtigen. Gleiches gelte für die Alarmanlage.

Mit Schreiben vom 14. April 2025 stellt der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag. Abermals wurde zur Kürzung der Kosten für die Pflege auf den Zweck des Pflegegeldes und den außergewöhnlichen Pflegebedarf (Euro 4.393,93 bzw. Euro 5.352,00) verwiesen. Die Tagespflege Name betrage nur maximal sieben Stunden und er habe die pauschalen Kosten von durchschnittlich Euro 120,08 pro Besuch zur Gänze (Euro 4.393,93) selbst tragen müssen. Die angefallenen Kosten in Höhe von Euro 5.352,00 seien für die externe Ersatz-Kurzzeitpflege (vom 6. Juni bis zum 29. Juni 2023) aufgewendet worden. Es treffe zu, dass das Pflegegeld bei beiden eingereichten Kosten nicht ruhendgestellt worden sei, allerdings könne für diese „kurzen“ externe Pflegeleistungen nicht das komplette Pflegegeld für das gesamte Jahr gegengerechnet werden.

Die Kosten für die Hörgeräte (Euro 2.417,00) seien bei einer Behinderung von mindestens 25% ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge und ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Die Notwendigkeit und den Zusammenhang mit der Behinderung habe er nachvollziehbar, schlüssig und zweifelsfrei dargestellt. Eine Umrechnung der nachgewiesenen hochgradigen Schwerhörigkeit von 90% ergebe eine Behinderung von 70%. Bei der Ausstellung des Behindertenpasses sei auch die Schwerhörigkeit – zu welchem Anteil sei im nicht bekannt – berücksichtigt worden. Inzwischen sei für eine Neueinstufung des Grades der Behinderung Befunde an das SMS geschickt worden.

Die seinerzeit nur im Erdgeschoß installierte Alarmanlage diene im Hinblick auf seine Behinderung nur als Notrufanlage. Diese Kosten (Euro 1.316,44 für die Name Betreiber-Notruf-Alarmanlage und Euro 312,00 für den Hausnotruf des Name Organisation) seien auch bereits in den Vorjahresbescheiden 2018 bis inklusive 2022 als berechtigt anerkannt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer, Jahrgang 1941, hat seit dem Jahr 2016 eine Behinderung im Ausmaß von 90% mit Bescheinigung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, dem Bedarf einer Begleitperson und ist Träger einer Prothese (siehe Behindertenpass vom 1. September 2019). Die Behinderung besteht wegen einer Mobilitätseinschränkung.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass eine Behinderung durch die Hörbeeinträchtigung besteht.

Er bezog im Jahr 2023 Pflegegeld in der Höhe der Stufe 5 in Höhe von monatlich Euro 1.024,20 (siehe Bescheid der SVS vom 31. Jänner 2023). Das Pflegegeld wurde ganzjährig bezogen und nicht ruhend gestellt. Der Tagessatz des Pflegegeldes beträgt Euro 34,14 (gerechnet Euro 1.024,20 dividiert durch 30 Tage; siehe Beschwerde vom 9. Dezember 2024 und Vorlageantrag vom 14. April 2025).

Der Beschwerdeführer wird prinzipiell zu Hause von seiner Gattin gepflegt (siehe Angaben in der Beschwerde vom 9. Dezember 2024 und im Vorlageantrag vom 14. April 2025) und ist behinderungsbedingt nicht in der Lage, den Haushalt selbst zu führen.

Im Rahmen der externen Tagespflege durch den Gesundheits- und Sozialsprengel Name Einrichtung in Ort wurden folgende Kosten (siehe die jeweiligen Rechnungen) geltend gemacht:

Datum	Tage	Euro
31.03.2023	5	570,00
30.04.2023	4	456,00
31.05.2023	3	372,00
31.03.2023	Nachzahlung	50,00
30.04.2023	Nachzahlung	40,00
30.06.2023	1	124,00
31.07.2023	4	496,00

31.08.2023	5	620,00
30.09.2023	3	372,00
31.10.2023	3	372,00
30.11.2023	5	530,00
31.12.2023	3	391,93
Summe	36	4.393,93

Der Schwerpunkt dieser Tagesbetreuung liegt in der Verbesserung der Lebenssituation durch gesellschaftliche Gespräche zur Förderung des Sprach- und Sprechzentrums sowie durch gemeinsamen Aktivitäten zur Förderung der geistigen und körperlichen Fitness für Arme und Beine, weiters durch handwerklichen Tätigkeiten zur Förderung der kognitiven Fähigkeiten, Vorstellung und auch durch Einweisung für diverse Hilfsmittel für den täglichen Gebrauch (siehe Beschwerde vom 9. Dezember 2024 sowie Vorlageantrag vom 14. April 2025). Ein Zusammenhang mit der Behinderung konnte nicht festgestellt werden. Es handelt sich auch um keine Heilbehandlungen.

Im Zeitraum vom 6. Juni bis zum 29. Juni 2023, damit für 24 Tage, befand sich der Beschwerdeführer stationär in der externen Kurzzeitvollpflege im Name Pflegeheim der Firma Name Firma in Ort (siehe Rechnung vom 5. Juli 2023) und bezahlte dafür Euro 5.352,00. Diese Vollzeitpflege steht im Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers.

Als Kosten von Arztbesuchen wurden Leistungen von Dr. Name Arzt (Rechnung vom 18. Jänner 2023 als Name Klinik mit einer Diagnose in Bezug auf die Behinderung) nach Abzug der Vergütung in Höhe von Euro 125,60 sowie von Name Ärztin Fachärztin für Neurologie (Rechnung vom 27. August 2023 mit einer Diagnose in Bezug auf die Behinderung) nach Abzug der Vergütung in Höhe von Euro 78,18 und von Name Ärzte, Fachärzte für Augenheilkunde und Optometrie (Rechnung vom 6. Dezember 2023 sowie Verordnung vom 6. Dezember 2023) nach Abzug der Vergütung in Höhe von Euro 101,41 geltend gemacht.

Als Therapie im Zusammenhang mit der Behinderung wurden in Summe Euro 637,83 begehrt (siehe jeweilige Rechnungen samt Zahlungsaufträgen sowie Vergütungen durch die SVS):

			Vergütung	Kosten
Name Therapiezentrum				
25.04.2023	Name Therapiezentrum	1.121,00	896,80	224,20
29.08.2023	Name Therapiezentrum	1.121,00	1.080,62	40,38
19.12.2023	Name Therapiezentrum	1.160,00	968,48	191,52
Summe				637,83

Bezüglich der Hörgeräte wurden die Kosten für die Hörgeräte selbst in Höhe von Euro 2.298 (Rechnung Firma vom 16. September 2023 bereits abzüglich Vergütung durch die Krankenkasse samt dazugehörige Verordnung) und für eine Trockenbox (Rechnung Firma vom 6. September 2023) in Höhe von Euro 119,00, also in Summe von Euro 2.417,00, begehrt. Ein Zusammenhang mit der Behinderung konnte nicht festgestellt werden.

Als weitere Hilfsmittel wurden eine Toilettensitzerhöhung in Höhe von Euro 46,90 (Rechnung Firma vom 1. Februar 2023), Kühlpads mit Euro 20,16 und eine Lupe mit Licht mit 22,98 Euro (Rechnung vom 20. März 2023 und vom 22. Februar 2023 von Firma A) sowie ein Ballsitzkissen mit Euro 19,10 (Rechnung vom 14. April 2023 von Firma B), Tena Pants und ein Blutdruckgerät in Höhe von Euro 63,54 (Rechnung Firma vom 19. Dezember 2023), also in Summe Euro 172,68, begehrt. Ein Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers besteht nicht. Ebenso wurde eine medizinische Notwendigkeit nicht erwiesen.

Für die im Haus des Beschwerdeführers bereits eingebauten Treppenlifte wurden Servicerechnungen in Höhe von Euro 635,96 (zwei Rechnungen Firma vom 27. September 2023) begehrt. Diese Kosten stehen im Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers.

Weiters wurden Kosten der Firma Name (siehe Rechnung vom 12. Dezember 2023) über Euro 125,00 (steht im Zusammenhang mit der Verordnung von Dr. Arzt vom 6. Dezember 2023) angeführt.

Ebenso wurde ein Kundenverkaufsnachweis der Name Apotheke vom 4. Jänner 2024 in Höhe von Euro 1.099,96 vorgelegt. In dieser Aufstellung sind auch Nahrungsergänzungsmittel (Lutamax, Optifibre), Vitaminpräparate (Oleovit), frei verkäufliche Einschlafhilfen (Easysleep, Passedan, Ein/Durchschlaf Akut) bzw. Mittel (Mexalen Schmerztabletten, Mundisal, Spoendlinsche Nasensalbe) und diverse Pflegeprodukte (Thealoz Augenbefeuchtungstropfen, Linola Produkte, Locobase Creme, Audispray, Bepanthen Creme) in einer Gesamtsumme von Euro 610,66 enthalten, für die eine medizinische Notwendigkeit nicht erwiesen ist.

Bezüglich Fußpflege wurden diverse, teils nicht lesbare Belege von Frau Name von jeweils Euro 45,00 vorgelegt und die Kosten in Höhe von Euro 180,00 begehrt. Eine medizinische Notwendigkeit der Maßnahme ist nicht erwiesen.

Im Zusammenhang mit der Alarmanlage wurden Euro 1.316,44 begehrt (siehe Aufstellung außergewöhnliche Belastung besondere notwendige Hilfsmittel: Rechnung Name vom 16. Mai 2023 sowie vom 31. Mai 2023 mit jeweils 87,00 Euro, Rechnung Firma vom 26. Juni 2023 129,00 Euro, sowie beispielhafte Rechnung der Firma Name Betreiber vom 18. Dezember 2023 86,88 Euro, für das ganze Jahr wurden Euro 1.013,44 geltend gemacht). Ein Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers aber auch eine medizinische Notwendigkeit ist nicht erwiesen.

Die Kosten des Hausnotruf des Name Organisation in Höhe von Euro 312,00 wurden nicht belegt. Ein Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers oder eine medizinische Notwendigkeit ist auch hier nicht erwiesen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Beweismittel und aufgrund folgender Überlegungen:

Die Feststellung, dass die Behinderung wegen einer Mobilitätseinschränkung besteht, ergibt sich zum einen aus dem Behindertenpass, der auch die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bescheinigt. Zum anderen hat der Beschwerdeführer selbst angegeben, dass die Behinderung aufgrund einer Mobilitätseinschränkung bestehe (siehe Schreiben vom 22. Oktober 2024, Seite 1 und insbesondere Seite 2 unter 3 „gesamtes Krankheitsbild“). Dasselbe gibt er im Vorlageantrag vom 14. April 2024 an, indem er unter „Anmerkung zum Behinderungsgrad“ ausführt, dass er eine Ergänzung der Behinderteneinstufung vornehmen lassen werde, und zwar betreffend Rollstuhlgebrauch, hochgradiger Hörbehinderung und Träger einer Orthese (siehe Seite 8 und 9). Für das Gericht steht daher fest, dass die Behinderung im Ausmaß von 90% aufgrund einer Mobilitätseinschränkung besteht. Eine Hörbehinderung ist in diesem Behindertenpass nicht eingetragen. Es konnte nicht festgestellt werden, dass bezüglich der Hörbeeinträchtigung eine Behinderung vorliegt. Aus der Überweisung (Verordnung Heilbehelfe Hilfsmittel vom 14. August 2023) geht als Begründung eine Schwerhörigkeit beidseitig und die Verordnung von beidseitigen Hörgeräten hervor. Aus den übermittelten Untersuchungsdaten von Dr. Name Arzt2 ist für das Gericht allein ein Ausmaß der Hörbeeinträchtigung nicht ersichtlich. Ein diesbezügliches Schreiben des Arzt liegt nicht bei. Da das Ausmaß der Hörbeeinträchtigung für das Gericht aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervorgeht, kann auch dem vom Beschwerdeführer angegebenen Zusammenhang zwischen einer Hörbeeinträchtigung und dem Vorliegen bzw. dem Grad einer Behinderung, aber auch dem Zusammenspiel von einer Hörbeeinträchtigung mit Schwindel, nicht gefolgt werden. Es blieb bei einer reinen Behauptung des Beschwerdeführers. Eine Glaubhaftmachung bzw. Nachweis erfolgte nicht.

Die Feststellung, dass das Pflegegeld ganzjährig bezogen wurde, ergibt sich aus dem Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen (SVS) vom 31. Jänner 2023, mit dem das Pflegegeld für die Stufe 5 in Höhe von monatlich Euro 1.024,20, damit jährlich in Höhe von Euro 12.290,40, ab dem 1. Jänner 2023 gewährt wurde. Dies stimmt auch mit den Angaben der belangten Behörde im Vorlagebericht überein. Der Beschwerdeführer führt selbst aus, dass das Pflegegeld nicht ruhend gestellt wurde (siehe Angaben in der Beschwerde vom 9. Dezember 2024 unter „zur Kürzung (Ruhen) des Pflegegeldes, Seite 5 und 6 sowie im Vorlageantrag vom 14. April 2025).

Bezüglich der Kosten der Tagespflege führt der Beschwerdeführer selbst aus, dass diese Kosten nicht aus dem „Titel der Behinderung“ entstanden sind. Dies geht auch aus den festgestellten Tätigkeiten, die im Rahmen der Tagesbetreuung durchgeführt wurden (Gespräche, Aktivitäten, handwerkliche Betätigungen) hervor. Im Übrigen wird die Tagespflege durch Normkostensätze als Selbstbehalt, die sich am Nettoeinkommen orientieren, finanziert und hängt nicht von der Einstufung in einer Pflegestufe ab. Ebenso erfolgt keine Verrechnung des Gesundheits- und Sozialsprengels mit Pflegegeld (siehe Schreiben des Gesundheits- und Sozialsprengels vom 2. Juni 2023 in der Beilage 2 des Schreibens des Beschwerdeführer vom 22. Oktober 2024). Es fanden somit im Rahmen der Betreuung keine verordneten Therapien statt.

Im Gegensatz dazu fallen die Kosten für die Kurzvollzeitpflege durch den stationären Aufenthalt im Pflegeheim sehr wohl im Zusammenhang mit der Behinderung an. Die Einrichtung übernimmt sämtliche Pflegeleistungen, die der Beschwerdeführer benötigt und die sonst seine Ehefrau im Rahmen der häuslichen Pflege übernimmt. Es findet eine Betreuung und Hilfestellung mit einer 24 Stunden Pflegebereitschaft durch diplomiertes Personal statt (siehe Vorlageantrag vom 24. April 2025). Eine Ruhendstellung des Pflegegeldes erfolgte aufgrund der Selbstzahlung durch den Beschwerdeführer nicht.

Bei der Alarmanlage mit Außensirene (siehe Beschwerde vom 9. Dezember 2024) führt der Beschwerdeführer aus, dass die Alarmanlage seinerseits nur im Erdgeschoß installiert worden sei und im Hinblick auf seine Behinderung und Beeinträchtigung als Notrufanlage diene. Im Anlassfall, da ein Rollstuhl ständig notwendig sei, könne er durch die Alarmanlage raschest Hilfe erhalten. Durch die Außensirene sei auch eine unverzügliche Nachbarschaftshilfe ermöglicht. Für das Bundesfinanzgericht ist kein ursächlicher Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers aber auch nicht aus Krankheitsgründen durch diese Angaben dargelegt. Kosten für die allgemeine Erhöhung der Sicherheit sind keine Mehraufwendungen. Daran ändern ein Anraten von Ärzten (siehe Ausführungen im Vorlageantrag vom 14. April 2025 zur Alarmanlage) nichts. Ein Vertrauensschutz auf eine unrichtig Handhabung in den Vorjahren durch die belangte Behörde besteht nicht. Dasselbe gilt für den Hausnotruf.

Die Hörgeräte wurden durch einen Arzt verordnet, ein Zusammenhang mit der Mobilitätsbehinderung besteht nicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 34 EStG 1988 (in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2023):

(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 %

...

(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.

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

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- 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 (in der Fassung BGBl. I Nr. 153/2023):

(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 6 000 Euro 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.*

...

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

...

Laut § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl 303/1995 idF BGBl II 11/2023) sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Dabei liegt gemäß Abs. 2 eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Weiters sind nach Abs. 3 die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

...

§ 3 dieser Verordnung besagt, dass 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.

Laut § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßige Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Wie aus § 35 Abs 5 folgt, steht es dem Behinderten frei, anstelle des auf ihn zutreffenden Pauschbetrages die nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten tatsächlichen Aufwendungen, die in unmittelbarem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen, als außergewöhnliche Belastung nach dem § 34 geltend zu machen (vgl. schon VwGH 18. 6. 1979, 2895 ua/78; 14. 6. 1988, 85/14/0150, § 106 EStG 1972 E 3 und 10). In diesem Fall unterbleibt die Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs 4 (vgl. § 34 Abs 6). Die Kosten aus dem Titel der Behinderung können nur anstelle des Freibetrages, aber nicht daneben geltend gemacht werden (UFS 2.6.2008, RV/1514-W/08). Dies gilt auch für die Kosten einer Heimunterbringung, wenn jemand – behinderungsbedingt – nicht mehr in der Lage ist, den Haushalt selbst zu führen, wobei hier der Bezug von Pflegegeld auch nicht Voraussetzung ist (vgl. VwGH 26. 5. 2010, 2007/13/0051, § 35 EStG 1988 E 7; 30. 6. 2010, 2008/13/0145, aaO E 8; 25. 9. 2012, 2009/13/0003; *Althuber/Schimmer* in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (62. Lfg 2016) § 35 EStG Rz 16).

Das StruktAnpG 1996, BGBl 201/1996, trug dem Umstand Rechnung, dass bei Bezug von pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) und Gewährung der Freibeträge nach § 35 eine „Überförderung“ eintreten kann. Demnach wurde im § 35 Abs 1 die Bestimmung eingefügt, dass bei Erhalt von pflegebedingten Geldleistungen der Freibetrag nach § 35 Abs 3 nicht zusteht. Die die pflegebedingten Geldleistungen übersteigenden Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung können allerdings nach – dem neu geschaffenen – § 34 Abs 6 fünfter Rechtsfall – ohne Abzug des Selbstbehaltes – als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (*Althuber/Schimmer* in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (62. Lfg 2016) § 35 EStG Rz 1).

Der Begriff Mehraufwendungen im § 34 Abs 6 stellt klar, dass nur die aus der Behinderung erwachsenden Aufwendungen der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung unterliegen (*Fuchs* in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (54. Lfg 2013) § 34 Abs 6 bis 9 EStG Rz 16).

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, bei Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 35 Abs 5 den ursächlichen Zusammenhang zwischen seiner Behinderung (hier Zuckerkrankheit) und den von ihm angewendeten Heilmitteln bzw. Heilbehelfen nachzuweisen (VwGH 18.5.1995,

93/15/0079). Werden bei Bezug pflegebedingter Geldleistungen (womit der Behindertenfreibetrag nicht zusteht) die tatsächlichen Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung (beispielsweise eines Pflegeheimes oder 24-Stunden-Pflege) geltend gemacht, ist der dieses Pflegegeld übersteigende Betrag (ohne Abzug des Selbstbehalts) nach § 34 Abs 6 letzter Teilstrich abziehbar (siehe § 34 Tz 46; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) § 35 EStG - Behinderte Rz 9).

Die Aufwendungen sind, um öffentliche Zuschüsse zu kürzen, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken (vgl. zB VwGH 24.3.1972, 867/70, zu einem Hilflosenzuschuss, und VwGH 10.11.1987, 87/14/0126, zu einer Blindenzulage; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) § 34 EStG - Außergewöhnliche Belastung Rz 78).

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten einer Heilbehandlung sind nach § 4 der 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. Auch eine Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen findet nicht statt (§ 1 Abs 3 der Verordnung; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG25 § 35 Rz 17 (Stand 1.1.2025, rdb.at).

Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien oder Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079; VwGH 3.8.04, 99/13/0169).

Hilfsmittel im Sinne des § 4 der VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen bzw. zu mildern.

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich (VwGH 21.9.56, 349/56), sie erwachsen aus tatsächlichen (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109) bzw. bei Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (Abs 7 Z 4; bezieht der Berechtigte eigene Einkünfte, sind die Kosten bei ihm selbst eine agB, VwGH 28.4.87, 85/14/0049; siehe Jakom/Peyerl EStG, 2026, § 34 Rz 90).

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 sind (vgl. VwGH 4. 9. 2014, 2012/15/0136). Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen. Die Kosten der ohne eine

konkrete ärztliche Verordnung eingenommenen Vitaminpräparate und anderen Nahrungsergänzungsmittel bildeten daher keine außergewöhnliche Belastung (*Fuchs* in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band II - Rechtsprechung (70. Lfg 2025) § 35 EStG, Seite 7).

Im gegenständlichen Fall begehrt der Beschwerdeführer getätigte Aufwendungen im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen. Strittig ist die Aufteilung der begehrten Kosten auf nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähige Kosten, Krankheitskosten mit Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und Kosten, die mit der Behinderung in Zusammenhang stehen und daher ohne Selbstbehalt abzugsfähig sind. Bei den Kosten, die mit der Behinderung im Zusammenhang stehen, ist außerdem strittig, ob und in welchem Ausmaß Pflegegeld gegenzurechnen ist.

Bei den folgenden Aufwendungen besteht nach Ansicht des Gerichtes aufgrund der Feststellungen ein Zusammenhang mit der Mobilitätsbehinderung, sodass diese als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzusetzen sind:

Dazu gehören die Kosten der externen Kurzzeitpflege (Euro 5.352,00), die Kosten für den Arztbesuch bei Dr. Name Ärzte (Euro 125,60 und Euro 78,18) sowie die Kosten für die Therapien (Euro 637,83) und die Servicekosten für die Treppenlifte (Euro 635,96). Auch sind die Kosten für die Medikamente laut Kundenverkaufsrechnung abzüglich der angeführten Nahrungsergänzungsmittel, Vitaminpräparate, frei verkäufliche Eischlafhilfen und Mittel sowie der diversen Pflegeprodukte (damit Euro 489,30) außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzusehen. Ebenso ist der beantragte Freibetrag aufgrund der Gehbehinderung in Höhe von Euro 2.280,00 als tatsächliche Kosten wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung im Zusammenhang mit der Behinderung anzusetzen. In Summe ergeben sich somit tatsächliche Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung in Höhe von Euro 9.598,87.

Dabei ist laut den unter die oben angeführten Verordnung fallenden Mehraufwendungen (siehe hier gegenständlich § 3 und 4) wie beim Freibetrag aufgrund der Gehbehinderung, der zwischen den Parteien nicht strittig ist, sowie bei nicht regelmäßigen Hilfsmittel und bei Heilbehandlungen kein Pflegegeld gegenzurechnen.

Bei den Kosten der Kurzzeitpflege handelt es sich jedoch nicht um eine verordnete Heilbehandlung. Hier sieht § 34 Abs. 6 letzter Teilstrich vor, dass Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes, aber unter Anrechnung der

pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Es hat somit eine Verrechnung mit dem erhaltenem Pflegegeld zu erfolgen.

Das Bundespflegegeld wird einem Bezieher monatlich für seine wiederkehrenden benötigten Pflegedienstleistungen gewährt und ausbezahlt. Es dient dazu, die benötigten Pflegedienstleistungen kontinuierlich für die Dauer der Gewährung des Pflegegeldes in Anspruch nehmen zu können. Das Pflegegeld soll es dem Bezieher ermöglichen, sich die täglich notwendige Pflegeleistung, sei es im häuslichen oder stationären Umfeld, zu organisieren und bezahlen zu können. Dies soll für die gesamte Dauer des Pflegegeldbezuges gewährleistet werden. Es widerspricht dem Zweck der Bestimmung über außergewöhnliche Belastungen, dass Leistungen in einem überproportionalen Ausmaß gegenverrechnet werden, die eine Ungleichbehandlung von Personen, die Pflegegeld erhalten, implizieren würden. Einem Steuerpflichtigen, der sich einen kürzeren Zeitraum als die Beschwerdeführerin in einem Betreuungszentrum aufhält, verbleibt bei Voraussetzung des Erhalts des gleichen Betrages an Pflegegeld und der gleichen Dienstleistungen ein höherer Betrag des Bundespflegegeldes für die ganzjährige tägliche häusliche Unterstützung durch Pflegedienstleistungen. Die häusliche Unterstützung in der Pflege wird täglich benötigt, unabhängig davon, ob zwischenzeitig ein mehrwöchiger oder mehrtägiger stationärer Aufenthalt notwendig ist (BFG 24.03.2023, RV/3100017/2022).

Wird nur für einen Teil des Jahres eine außergewöhnliche Belastung geltend gemacht (etwa infolge Übersiedlung in ein Pflegeheim, während zuvor nur innerhalb der Familie ohne steuerlich abzugsfähige Kosten gepflegt wurde), ist nur das auf diese Zeit entfallende Pflegegeld – und nicht der gesamte Jahresbetrag – gegenzuverrechnen (Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 34 (Stand 1.2.2025, rdb.at).

Auch in der Literatur (siehe „die lohnsteuer in frage und antwort“, Ausgabe 2021/22, Bernold/Mertens/Kufner (Hrsg), Verlag Österreich, zu § 34 Fragenprogramm 34/13) wird die Frage, wenn vom Steuerpflichtigen Pflegeheimkosten für den Zeitraum Juli bis Dezember beantragt werden, das Pflegegeld ganzjährig bezogen wurde und Pflegekosten für den Zeitraum Jänner bis Juni (für die Pflege im Haushalt des Steuerpflichtigen) nicht geltend gemacht wurden, ob von den beantragten Pflegeheimkosten für den Zeitraum Juli bis Dezember das gesamte Pflegegeld in Abzug zu bringen ist oder nur der Teil, der auf den Zeitraum des Pflegeheimaufwandes (Juli bis Dezember) entfällt folgendermaßen beantwortet: Pflegegeld wird für den pflegebedingten Mehraufwand gewährt, der sowohl für die Pflege und Betreuung zu Hause als auch in einem Pflegeheim entsteht. Es wird unterstellt, dass für die Pflege und Betreuung zu Hause Ausgaben und Aufwendungen in Höhe des Pflegegeldes anfallen. Es ist daher im vorliegenden Fall der Aufwand für das Pflegeheim für den Zeitraum Juli bis Dezember, um das Pflegegeld für diese Monate zu kürzen, der Pflegegeldbezug für Jänner bis Juni deckt den Aufwand im Haushalt des Steuerpflichtigen ab und kürzt nicht die Kosten des Pflegeheimes im zweiten Halbjahr.

Würde es sich bei der gegenständlichen Pflegeeinrichtung um eine Einrichtung handeln, bei der für die Kosten der Pflege überwiegend ein Sozialversicherungsträger (usw. siehe § 12 Bundespflegegesetz) aufkommt, würde das Pflegegeld bei einem stationären Aufenthalt ab dem Tag, der auf die Aufnahme folgt, das Pflegegeld ruhend gestellt werden. In diesem Fall wären dem Beschwerdeführer für 23 Tage das Pflegegeld ruhendgestellt worden, ansonsten hätte er jedoch seinen Pflegegeldbezug erhalten.

Das Bundesfinanzgericht ist daher der Ansicht, dass das erhaltene Pflegegeld aliquot nur für jene Tage mit den Pflegeheimkosten gegenzurechnen ist, an denen eine externe, stationäre Pflege erfolgte. Damit sind Euro 819,36 (24 Tage mal Euro 34,14) gegenzurechnen. Es findet im gegenständliche Fall keine Überföderung statt, im Gegenteil, es würde bei der Verrechnung des Pflegegeldes für das ganze Jahr beim einem nicht einmal einmonatigen Aufenthalt in einem Pflegeheim eine grobe Benachteiligung vorliegen.

Als außergewöhnliche Belastung sind jedoch Aufwendungen nicht abzugsfähig, die dem Beschwerdeführer auch ohne den Pflegeheimaufenthalt entstanden wären. Ausgaben für Essen treffen jeden Steuerpflichtigen gleichermaßen und sind grundsätzlich nicht steuerlich absetzbar.

Gemäß § 1 der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (idF BGBl. II 468/2002) beträgt der Wert der vollen freien Station Euro 196,20 monatlich.

Für zu Hause ersparte Verpflegungskosten ist eine Haushaltsersparnis iHv 8/10 des Wertes der vollen freien Station gemäß der VO über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl II 2001/416 idgF (von – 2018 – monatlich 156,96 €) anzusetzen (LStR 2002 Rz 887; zur Frage, inwieweit Kosten von älteren, betreuungsbedürftigen Menschen in einem Alters- oder Pflegeheim steuerlich berücksichtigt werden können, vgl. Mayr/Kufner/Krammer, RdW 2013/680, 691; *Fuchs* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG25 § 34 Rz 78 (Stand 1.1.2025, rdb.at).

Die Haushaltsersparnis beträgt Euro 125,57 (Euro 156,96 dividiert durch 30 mal 24).

Somit sind von den Aufwendungen der stationären Kurzzeitpflege Euro 944,93 (Euro 819,36 und Euro 125,57) abzuziehen.

Die tatsächlichen Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung betragen daher Euro 8.653,94.

Die durch Krankheit verursachten Aufwendungen sind als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzusetzen. Dazu gehören im gegenständlichen Fall die Kosten für den Arztbesuch bei Name Ärzte (Euro 101,41), samt den Kosten der Firma Name (Euro 125,00) aber auch die Kosten für die Hörgeräte samt Zubehör (Euro 2.417,00). Die Summe der Krankheitskosten beträgt somit Euro 2.643,41.

Bei diesen Krankheitskosten ist jedoch ein Selbstbehalt abzuziehen.

Bei einem Einkommen von mehr als Euro 34.600,00 beträgt der Selbstbehalt 12%. Dabei berechnet sich der Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 wie folgt:

Gesamtbetrag der Einkünfte	41.121,12 Euro
sonstige Bezüge	7.221,84 Euro
Sozialversicherungsbeiträge für so. Bezüge	- 368,32 Euro
Sonderausgaben	- 1.723,59 Euro
agB Behinderung tatsächliche Kosten	- 8.653,94 Euro
Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt	37.597,11 Euro
Selbstbehalt (12%)	4.511,65 Euro

Da die geltend gemachten Krankheitskosten jedoch den Selbstbehalt nicht überstiegen, beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführer nicht wesentlich. Diese außergewöhnliche Belastungen können daher keine Berücksichtigung finden.

Bei den weitem geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich um keine außergewöhnliche Belastung. Zu diesen Aufwendungen gehören die weiteren Hilfsmittel (Euro 172,68), die aus dem Kundenverkaufsnachweis der Apotheke ausgeschiedenen Aufwendungen (Euro 610,66) sowie die Kosten bezüglich Fußpflege (Euro 180,00), der Alarmanlage (Euro 1.013,44), die Kosten des Hausnotrufes (Euro 312,00) und die Kosten der externen Tagespflege (Euro 4.393,93).

Zu diesen Kosten ist auszuführen, dass soweit es sich um Waren des täglichen Gebrauchs handelt, es sowohl an der Außergewöhnlichkeit der Kosten als auch an der Verursachung durch die Behinderung und nicht zuletzt an der Zwangsläufigkeit fehlt. Auch konnte bei diesen

Aufwendungen kein Zusammenhang mit der Behinderung oder einer Erkrankung nachgewiesen werden. Aufwendungen zur Erhaltung des Gesundheitszustandes sind nicht abzugsfähig. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung und Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß allgemein der Vorbeugung von Krankheiten dienen.

Die Kosten ohne konkreter ärztlicher Verordnung eingenommener Vitaminpräparate und anderer Nahrungsergänzungsmittel bilden keine außergewöhnliche Belastung.

Die diversen weiteren Hilfsmittel wurden nicht durch einen Arzt verordnet. Ein ursächlicher Zusammenhang mit der Behinderung wurde nicht nachgewiesen. Die Zwangsläufigkeit besteht nicht.

Bei den aus der Kundenaufstellung der Apotheke ausgeschiedenen Waren, handelt es sich um rezeptfreie Waren wie Nahrungsergänzungsmittel, Vitaminpräparate, Einschlafhilfen usw. aber auch allgemeine Pflegeprodukte. Bei diesen Waren kann nicht die Rede davon sein, dass dadurch dem Beschwerdeführer entstehende Belastung höher wäre als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse üblicherweise trifft. Eine ärztlicher Verordnung für diese Waren aber auch ein Zusammenhang mit der Behinderung wurden vom Beschwerdeführer nicht nachgewiesen.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens handelt es sich bei den Ausgaben für Fußpflege um Aufwendungen, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken oder behinderten Menschen, sondern mehrheitlich von Gesunden verausgabt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Im Rahmen einer Fußpflege wird in der Regel nicht ärztlich oder medizinisch geschultes Personal tätig. Eine ärztliche Verordnung oder ein ursächlicher Zusammenhang mit der Behinderung besteht nicht.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157 mwN). Eine Alarmanlage verbessert allgemein den Wert eines Hauses, der auch durch einen potenziellen Käufer zweifelsfrei abgegolten werden würde. Darüber hinaus ist ein medizinisch fundierter Veranlassungszusammenhang zwischen der Behinderung des Beschwerdeführers und der Alarmanlage nicht erkennbar. Eine ärztliche Verordnung dafür liegt nicht vor.

Auch betreffend der Kosten der Tagespflege und des Hausnotrufes liegen weder ärztliche Verordnung vor, noch ist ein ursächlicher Zusammenhang mit der Behinderung erwiesen. Bei der gegenständlichen Betreuung in der Tagespflege handelt es sich nicht um eine Pflege,

sondern um eine Auszeit um dem Alltag zu Hause zu entfliehen und trotz aller Defizite, die das Alter oder die Erkrankung mit sich bringt, sich wohlfühlen, soziale Kontakte wahrzunehmen und entspannte Zeiten zu verbringen (siehe <https://www.NameEinrichtung.at/leistungen/tagesbetreuung/> abgefragt am 12. Juni 2026). Auch ein Hausnotruf steht allen Menschen zur Verfügung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Revision ist zulässig, da – soweit erkennbar – keine höchstgerichtliche Judikatur dazu besteht, in welcher Höhe eine Gegenverrechnung des Pflegegeldes mit den Kosten eines kurzzeitigen stationären Aufenthaltes in einer Pflegeeinrichtung bei der Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung erfolgen muss.

Innsbruck, am 6. Juli 2026