

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der Frau ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. März 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. Februar 2024 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018**, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird *abgeändert*.

Die **Arbeitnehmerveranlagung 2018** ergibt eine **Gutschrift iHv. € -135,-**
(bisher lt. Finanzamt: € -50,-).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe ist den Entscheidungsgründen sowie dem als *Beilage* angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet 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

In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2018 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Berücksichtigung

- des Freibetrages auf Grund eigener Behinderung (50%) gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988,
- des Pauschbetrages für Diätverpflegung „Magen“ gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 303/1996 sowie
- von (unregelmäßigen) Ausgaben iHv. € 3.565,- für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung BGBl. 303/1996

als außergewöhnliche Belastungen.

Im angefochtenen **Bescheid** wurde unter Anrechnung des Selbstbehaltes lediglich ein Betrag von € 478,19 anerkannt.

Das Finanzamt begründete dies wie folgt:

„Gemäß dem Bescheid vom 17.01.2018 beträgt die Erwerbsminderung 20%, daher müssen die Aufwendungen mit Selbstbehalt berechnet werden.

Der Kauf in der Apotheke von privaten Arzneien (Salben, Pastillen, Tee...) unterliegt nicht der ärztlichen Verordnung und können daher nicht berücksichtigt werden.

Die Kosten für die Impfungen in ferne Länder sowie der Besuch beim Coiffeur und Produkte für Diäten sind Kosten der Lebensführung und werden nicht berücksichtigt.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 2.973,85 Euro.“

Dagegen wurde fristgerecht die **Beschwerde** erhoben. Im Bescheid des SMS vom 17.1.2018 wurde festgestellt, dass die Bf. mit Ablauf des auf die Zustellung des Bescheides folgenden Monats nicht mehr zum Kreis der begünstigten Behinderten gehöre; dies sei der 28.2.2018. Für steuerliche Zwecke stünde ihr der Status als begünstigte Behinderte (Behinderungsgrad 50%) für das gesamte Kalenderjahr zu.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 21.2.2024 führte die Bf. zudem aus, dass bei ihr „am 29.3.2022 wieder Krebs an der gleichen Stelle festgestellt“ worden sei und sie seit diesem Zeitpunkt wieder dem Kreis der begünstigten Behinderten angehöre (Bescheid des SMS vom 24.8.2022). Ihre Krebserkrankung sei daher nie wirklich ausgeheilt gewesen. Die Bf. ersuche darum, den Behinderungsgrad abweichend vom Bescheid vom 17.1.2018 durchgehend bis zum Vorliegen des neuen Bescheides vom 24.8.2022 zumindest mit 25% anzusetzen.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** begründet das Finanzamt folgendermaßen:

„Die für im Jahr 2022 festgestellte Behinderung mit 50 % kann nicht rückwirkend für das Jahr 2018 geltend gemacht werden. Beim Bescheid vom Sozialministerium vom 17.01.2018 wird die Aberkennung der Begünstigteneigenschaft ausdrücklich festgestellt.“

Dagegen wurde der **Vorlageantrag** eingebracht.

Mit Vorhalt vom 12.6.2026 ersuchte das BFG die Bf. um Vorlage verschiedener Unterlagen und wies darauf hin, dass die geltend gemachten Kosten für Hilfsmittel bzw. Heilbehandlungen aus

näher angeführten Gründen auf Grund der bisherigen Aktenlage nicht berücksichtigt werden können (Fristsetzung bis 14.7.2026).

Eine Antwort der Bf. auf diesen Vorhalt langte beim Bundesfinanzgericht nicht ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Wie bereits oben unter I. ausgeführt, begehrte die Bf. die steuerliche Anerkennung folgender Beträge als außergewöhnliche Belastungen:

- Freibetrag auf Grund eigener Behinderung (50%) gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988,
- Pauschbetrag für Diätverpflegung „Magen“ gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 303/1996 sowie
- € 3.565,- für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung BGBl. 303/1996

Mit Bescheid des SMS vom 12.7.2012 wurde festgestellt, dass die Bf. ab 1.6.2012 dem Kreis der begünstigten Behinderten iSd. §§ 2 und 14 BEinstG angehört. Der Grad der Behinderung wurde mit 50% festgesetzt.

Mit weiterem Bescheid des SMS vom 17.1.2018 erfolgte eine Neufestsetzung des Behinderungsgrades. Laut Bescheidspruch wurde der Grad der Behinderung nunmehr mit 20% festgesetzt und festgestellt, dass die Bf. mit Ablauf des Monats, der auf die Zustellung dieses Bescheides folgt, nicht mehr zum Kreis der begünstigt Behinderten gehört.

Trotz eines entsprechenden Vorhaltes des BFG legte die Bf. einen Nachweis für das Erfordernis der Einnahme einer Diätverpflegung (zB ärztliche Bestätigung) nicht vor. Die Bf. äußerte sich auch nicht zu den Hinweisen des BFG, dass

- die vorgelegten Arztrechnungen nicht mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (sondern mit zB Impfungen uä.) und zum Teil den Ehegatten der Bf. betreffen;
- Kosten der Haarpflege keine Kosten einer Heilbehandlung darstellen;
- die vorgelegten Apothekenrechnungen – soweit aus den Rechnungstexten ersichtlich – ausschließlich allgemein gebräuchliche und im Regelfall rezeptfrei erhältliche Präparate (wie zB Vitamin-D-Kapseln, Tees, Magnesium, Blasenpflaster etc.) betreffen und dafür keine ärztlichen Verordnungen vorliegen würden.

Laut Übernahmebestätigung der Post wurde der Vorhalt der Bf. am 17.6.2026 ausgefolgt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

I. Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG:

Gemäß Bescheid des SMS vom 17.1.2018 gehörte die Bf. bis einschließlich 28.2.2018 dem Kreis der begünstigten Behinderten an (Grad der Behinderung: 50%). Danach – sohin ab dem 1.3.2018 – betrug der Behinderungsgrad (nur noch) 20% (s. S. 1 des SMS-Bescheides vom 17.1.2018).

Hat die Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so steht ihr gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

Zuständig ist im Regelfall das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen, nunmehr kurz „Sozialministeriumservice“ (§ 35 Abs. 2 letzter Teilstrich; Jakom/*Peyerl* EStG, 2026, § 35 Rz 7).

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54% wird jährlich ein Freibetrag von € 243,- gewährt (§ 35 Abs. 3 EStG 1988).

Der Freibetrag ist ein Jahresbetrag, eine Aliquotierung ist nicht vorzunehmen (VwGH 21.12.1999, 99/14/0262; BFG 7.11.23, RV/7103007/2023; Jakom/*Peyerl* aaO, § 35 Rz 12).

Der Freibetrag steht auch dann zur Gänze zu, wenn die unbeschränkte Steuerpflicht im Lauf des Kalenderjahres beginnt bzw. endet oder die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit erst im Lauf des Kalenderjahres erfolgt. Werden in einem Kalenderjahr unterschiedliche Grade der Behinderung festgestellt, ist „aus Vereinfachungsgründen“ für das gesamte Kalenderjahr der höhere Grad anzusetzen (Jakom/*Peyerl* aaO, § 35 Rz 12, mit Verweis auf die Verwaltungspraxis).

Die Bf. gehörte im Streitjahr in den Monaten Jänner und Februar auf Grund der bescheidmäßigen Einstufung des SMS jedenfalls dem Kreis der begünstigten Behinderten an (Grad der Behinderung: 50%). Erst ab März 2018 betrug der Grad der Behinderung („nur“ noch) 20%.

Das Gesetz sieht nun nicht vor, dass die Gewährung des Freibetrages nach § 35 Abs.3 EStG etwa eine bestimmte Anzahl von Monaten im betreffenden Jahr voraussetzt, in denen die Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Behinderten gegeben ist (war). Es ist auch nicht gefordert, dass die bescheidmäßig festgestellte Behinderung während des gesamten Jahres

besteht. § 35 EStG normiert als Voraussetzung lediglich das Vorliegen einer (körperlichen oder geistigen) Behinderung (im betreffenden Jahr), wobei sich das Ausmaß des Freibetrages nach dem Ausmaß des Behinderungsgrades bestimmt (§ 35 Abs. 2 und 3 EStG).

Da die Bf. im Jahr 2018 unzweifelhaft noch dem Kreis der begünstigten Behinderten angehörte – wenngleich auch nur (noch) für 2 Monate – und es sich bei dem Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG um einen Jahresbetrag handelt (und eine Aliquotierung nicht vorgesehen ist), steht der Bf. im Streitjahr der Freibetrag jedenfalls (zur Gänze) zu.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

II. *Pauschbetrag für Diätverpflegung „Magen“:*

Die Bf. macht weiters den Pauschbetrag (iHv. € 42,- pro Monat) gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 303/1996 für den Fall des Vorliegens einer „*Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit*“ geltend.

Gemäß § 115 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen zu erheben. Doch tritt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund, wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen geht; es liegt an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (*Ritz*, BAO-Kommentar 7. Auflage, § 115, Rz 12 mwN). Auch durch die eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten im höchstpersönlichen Bereich einer Steuerpflichtigen und deren naturgemäßen Beweisnähe wird die amtswegige Ermittlungspflicht eingeschränkt und die Mitwirkungspflicht der Partei tritt in den Vordergrund (zB BFG 10.2.2023, RV/6100563/2020).

Das Erfordernis einer Einnahme von Diätverpflegung (Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach) ist auf geeignete Weise nachzuweisen, zB durch eine ärztliche Bestätigung über Art und Beginn der Diät (zB BFG 16.7.2018, RV/7103449/2011; UFS 20.5.2011, RV/0150-F/11).

Das BFG hat die Bf. mit Vorhalt vom 12.6.2026 ersucht, das Erfordernis der Einnahme einer Diätverpflegung (zB durch eine ärztliche Bestätigung) nachzuweisen.

Die Bf. hat auf diesen Vorhalt nicht reagiert. Ebenso wenig wurden – wie vom BFG ersucht – die (vorhergehenden) SMS-Bescheide vorgelegt, aus denen hervorgeht, auf Grund welcher konkreten Krankheit(en) die Behinderung der Bf. im Jahr 2012 festgestellt wurde.

Dem BFG lagen sohin keine Unterlagen vor, aus welchen auch nur ansatzweise erkennbar gewesen wäre, dass die Notwendigkeit der Einnahme einer bestimmten Diätverpflegung bestanden hätte. Die Bf. brachte lediglich ganz allgemein vor, auf Grund der Krebsbehandlung und der damit einhergehenden gesundheitlichen Einschränkungen habe sie Schonkost

benötigt. (Allfällige) Notwendigkeit, Art und Zeitraum der Einnahme von Diätverpflegung werden damit nicht glaubhaft gemacht, geschweige denn nachgewiesen.

Mangels entsprechenden Nachweises konnte daher der beantragte Pauschbetrag nach § 2 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 303/1996 nicht berücksichtigt werden. Die Beschwerde war sohin in diesem Punkt abzuweisen.

III. *Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung BGBl. 303/1996:*

Die Bf. macht unter diesem Titel verschiedene Aufwendungen in Gesamthöhe von € 3.565,34 geltend.

Gemäß § 4 der Verordnung BGBl. 303/1996 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Medikamente, etc., sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Keine Kosten der Heilbehandlung bilden hingegen Aufwendungen für Körperpflege, die auch bei gesunden Personen anfallen (zB BFG 23.6.2021, RV/7104444/2019, zur Fußpflege; BFG 23.2.2021, RV/7100185/2021, zu Nagelpflegeprodukten).

Keine außergewöhnlichen Belastungen sind weiters Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit, für Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung, zur Vorbeugung (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109), für Schutzimpfungen sowie Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109; Jakom/Peyerl aaO, § 34 Rz 90, mwN).

a) *Arztrechnungen (€ 1.072,54):*

Die Arztrechnungen betreffen – soweit ersichtlich – Ausgaben für

- Tollwutgrundimmunisierung
- Hepatitis- Antikörper (Feststellung bzw. Test)
- Impfchecks (Typhus, für Reise).

Diese Ausgaben stehen weder in einem erkennbaren Zusammenhang mit der Behinderung der Bf. noch sind diese durch eine andere Krankheit verursacht worden.

Es liegen zudem keine Kosten für Heilbehandlungen vor.

Im Übrigen befinden sich darunter auch Rechnungen, die den Ehegatten der Bf. betreffen (zB Rechnung IMCL vom 28.2.2018 über € 19,91).

Das BFG hat der Bf. die oa. Umstände mit dem bereits erwähnten Vorhalt vom 12.6.2026 zur Stellungnahme mitgeteilt. Die Bf. hat sich dazu nicht geäußert.

Das Finanzamt hat daher zutreffend nur jene Arztrechnung – unter Anrechnung des Selbstbehaltes – anerkannt, für die seitens der Sozialversicherung eine teilweise Kostenerstattung erfolgt ist.

b) Kosten der Haarpflege/Haarkur (€ 489,70):

Kosten der Haarpflege (Haarschnitt, Kopfmassage, Peeling etc.) sind – laut oa. Rechtsprechung - keine Kosten einer Heilbehandlung und daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (Rechnungen Coiffeur K).

c) Kosten für Diätverpflegung (€ 1.107,-):

Ein Nachweis für das Erfordernis der Einnahme von Diätverpflegung wurde nicht erbracht.

Die entsprechenden Kosten konnten daher nicht berücksichtigt werden (s. oben unter Punkt II.).

Im übrigen ist darauf zu verweisen, dass alle drei (vorgelegten) Rechnungen den Zeitraum *nach* Wegfall der bescheidmäßig festgestellten Behinderung (nämlich die Monate Mai, August sowie November 2018) betreffen. Eine Berücksichtigung wäre daher allenfalls (zB im Falle einer ärztlichen Verordnung) nur unter Anrechnung des Selbstbehaltes möglich (gewesen). Die beantragten Gesamtkosten für Diätverpflegung (€ 1.107,-) übersteigen jedoch ohnehin nicht den Selbstbehalt iHv. € 2.974,-.

d) Apothekenrechnungen (€ 896,10):

Was die vorgelegten Apothekenrechnungen anlangt, so betreffen diese – soweit ersichtlich - ausschließlich allgemein gebräuchliche (und in der Regel rezeptfrei erhältliche) Präparate und Artikel wie zB Vitamin-D-Kapseln, diverse Tees, Magnesium, Wundheilsalben, Stützstrümpfe, Lutschpastillen gegen Halsschmerzen, Waschlotionen für Haut und Haare, Blasenpflaster, Sonnenschutzmittel etc.

Diese stehen weder in unmittelbarem Zusammenhang mit der festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit noch liegen dafür ärztliche Verordnungen vor.

Das BFG hat der Bf. auch diese Umstände mit dem Vorhalt vom 12.6.2026 zur Stellungnahme mitgeteilt. Eine Antwort bzw. Stellungnahme dazu erfolgte seitens der Bf. nicht.

Zudem ist auf die oben zitierte Judikatur zu verweisen, welcher zufolge Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit, für Stärkungsmittel, zur Nahrungsergänzung, zur Vorbeugung sowie Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können, nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind.

Auch in diesem Punkt konnte der Beschwerde daher nicht gefolgt werden.

Hinsichtlich der Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage sowie der Berechnung der Einkommensteuer wird auf das beiliegende *Berechnungsblatt* verwiesen.

2.2. 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 konnte sich auf die in der Begründung zitierte Rechtsprechung stützen, sodass eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im oa. Sinne nicht vorliegt und daher die Revision nicht zuzulassen war.

Graz, am 14. August 2026