

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. V und die weiteren Senatsmitglieder Mag. R, Mag. R1 und R2, im Beisein der Schriftführerin S, in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch C Steuerberatung GmbH, Adresse1, über die Beschwerde vom 10.09.2015 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 der belangten Behörde Finanzamt FA vom 27.07.2015 in der Sitzung am 25.04.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2013 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses:

Einkommensteuer 2013		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
AG	25.917,14 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte		25.785,14 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung (Topf-Sonderausgaben)		-212,47 €
Außergewöhnliche Belastungen		
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung		-2.280,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen		-7.513,51 €
Einkommen		15.779,16 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1 EStG 1988 beträgt:		
$(15.779,16 - 11.000,00) \times 5.110,00 / 14.000,00$		1.744,39 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.744,39 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Pendlereuro	-8,04 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.391,35 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00 €
6 % für die restlichen 3.816,76	229,01 €
Einkommensteuer	1.620,36 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-5.299,35 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,01 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-3.679,00 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	-3.679,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (Abgabengutschrift)	-3.774,00 €
Abgabennachforderung	95,00 €

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung des Finanzamtes zu ersehen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) bezog im Beschwerdejahr Pflegegeld und machte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 Kosten auf Grund seiner Behinderung in Höhe von 13.056,57 € geltend.

Mit Schreiben vom 14.04.2015 ersuchte die Abgabenbehörde den Bf, die beantragten außergewöhnlichen Belastungen an Hand geeigneter Unterlagen nachzuweisen und bei mehreren Belegen eine Aufstellung beizulegen. Vergütungen durch die Krankenkasse bzw. eine private Versicherung seien anzuführen. Die Belege seien aufzulisten und mit der

Aufstellung vorzulegen. Sollte der Bf keine Zuschüsse bzw. Ersätze erhalten haben, werde er ersucht, dies zu begründen.

Der Bf führte dazu durch seine steuerliche Vertreterin aus, dass die beantragten Kosten auf 12.592,64 € zu korrigieren seien, weil Kosten für einen Kuraufenthalt von 01.07.2013 bis 12.07.2013 übersehen worden seien und eine Rückerstattung der GKK in Höhe von 654,52 € nicht berücksichtigt worden sei.

Im **Einkommensteuerbescheid** vom 27.07.2015 berücksichtigte das Finanzamt als nachgewiesene Kosten auf Grund der Behinderung einen Betrag von 7.773,41 €.

Begründend führte es aus, dass die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen um eine Haushaltsersparnis von 251,04 € gekürzt worden seien.

Die Aufwendungen für den Heimnotruf seien mit dem Pflegegeld abgegolten.

Die Trainingsgeräte "Wellengang", Rückenstrecker und Lagerungswürfel könnten nicht berücksichtigt werden, da weder eine ärztliche Verordnung vorliege, noch von der Sozialversicherung ein Ersatz geleistet worden sei.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** wandte der Bf durch seine steuerliche Vertreterin ein, dass er die Anerkennung der nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 12.123,56 € beantrage. Aus der in der Beilage übermittelten Arztbestätigung von Dr. D, Arzt für Allgemeinmedizin, gehe hervor, dass er an einer Tetraspastik leide, weshalb ein regelmäßiges Muskeltraining aus medizinischer Sicht absolut erforderlich sei. Dementsprechend würden die angeschafften Geräte (Trainingsgeräte "Wellengang", Rückenstrecker sowie der Lagerungswürfel "fulcio 443") in direktem Zusammenhang mit der Krankheit stehen und seien als taugliche Maßnahme zur Linderung zwangsläufig erwachsen. Die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit gemäß § 34 EStG seien damit erfüllt. Aus diesem Grund werde beantragt, die Anschaffung der Trainingsgeräte und des Lagerungswürfels als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und den Einkommensteuerbescheid 2013 dahingehend abzuändern.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 23.09.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Um als außergewöhnliche Belastung qualifiziert werden zu können, bedürfe es prinzipiell einer vermögensmindernden Ausgabe. Von einer solchen sei auszugehen, wenn sie einen endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder Wertverzehr nach sich ziehe. Bloße Vermögensumschichtungen führten nicht zu einer Vermögensminderung und seien daher einer Einstufung als außergewöhnliche Belastung nicht zugänglich. Trainingsgeräte und Lagerungswürfel würden nach Überzeugung der Abgabenbehörde keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit aufweisen. Die streitgegenständlichen Anschaffungen verwirklichten keinen Wertverzehr und keine Belastung und stellten damit auch keine außergewöhnliche Belastung nach steuerrechtlichem Verständnis dar. Eine Einstufung als Hilfsmittel im Sinne des § 4 der genannten Verordnung erweise sich ebenfalls als nicht

zielführend, da keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse des Bf abgestimmte Beschaffenheit gegeben sei, sondern gerade wegen der großen Bandbreite ihres Wirkungsbereiches für nahezu jeden empfehlenswert sei. Im Sinne obiger Ausführung sei die Anerkennung der Aufwendungen zu verneinen und spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Im zeitgerechten **Vorlageantrag** stellte der Bf einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Ein weiteres Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Die mit der Beschwerde vorgelegte Bestätigung von Dr. D, Arzt für Allgemeinmedizin, wurde am 24.08.2015 ausgestellt und hat nachstehenden Inhalt:

„Herr (Bf) leidet an einer Tetraspastik. Es ist daher aus medizinischer Sicht unbedingt erforderlich, regelmäßiges Muskeltraining durchzuführen, zB mit Trainingsgerät "Wellengang," Fa. E, Trainingsgerät Rückenstrecker, Lagerungswürfel fulcio 443.“

Mit Schreiben vom 12.02.2018 wurde der Bf **aufgefordert**, zu nachstehenden Punkten **Stellung zu nehmen**:

„1) Nach der Rechtsprechung des VwGH sind unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können. Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind daher in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dem getätigten Aufwand steht in diesen Fällen der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes gegenüber, sodass es zu keinem Vermögensabfluss und damit auch zu keiner Belastung im Sinne der oa. Bestimmung kommt. Diese "Gegenwerttheorie" findet dort ihre Grenze, wo das angeschaffte Wirtschaftsgut keinen oder einen nur sehr eingeschränkten Verkehrswert hat, weil es nur für bestimmte Personen verwendbar oder spezifisch nur für behinderte Personen geschaffen ist (z.B. Prothesen, Seh- und Hörhilfen, Rollstühle).

Normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind, sind daher in der Regel keine „Hilfsmittel“ nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen; lediglich behindertenspezifische Adaptierungen und Zusatzfunktionen können „Hilfsmittel“ darstellen.

Internetrecherchen zum Trainingsgerät „Wellengang start“ und zum Lagerungswürfel „fulcio 443“ ergaben keinen Hinweis dafür, dass die Geräte auf die speziellen Bedürfnisse behinderter Personen ausgerichtet wären. Vielmehr handelt es sich um marktgängige Geräte, die aus unterschiedlichen Gründen zum Einsatz kommen.

Ein handelsübliches Produkt, das von Menschen ohne Behinderung gleichermaßen benutzt werden kann, bedeutet aber eine bloße Vermögensumschichtung, die einen Abgabepflichtigen nicht (außergewöhnlich) belastet.

Der Erwerb eines Rückenstreckers vom Kurhotel F wurde lediglich durch einen Kassabeleg nachgewiesen. Mangels Vorlage gegenteiliger Beweise wird ebenfalls davon ausgegangen, dass es sich um ein allgemein zur Stärkung der Rückenmuskulatur konzipiertes Gerät und nicht um ein an Ihre Bedürfnisse adaptiertes Spezialmodell handelt.

Bei Anschaffung von Wirtschaftsgütern mit allgemeinem Verkehrswert wird ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegen stehender Gegenwert auch dann angenommen, wenn die Anschaffung auf Grund einer Erkrankung oder Behinderung erfolgt (vgl. UFS 29.03.2012, RV/0360-W/11; UFS 30.04.2012, RV/2353-W/11).

2) Die erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens nachträglich ausgestellte ärztliche Bestätigung kann nicht als ärztliche Anordnung zum Muskeltraining auf eben diesen Geräten verstanden werden, weil eine ärztliche Verordnung einer medizinischen Maßnahme vorauszugehen hat und die Geräte schon davor – ohne ärztliche Verordnung – erworben worden sind.

3) Nehmen Sie zu den drei „zusätzlichen Anträgen“ im Vorlagebericht des Finanzamtes ebenfalls Stellung:

a) Mitgliedsbeiträge zu den Vereinen "Miteinander" und „Selbstbestimmt Leben Initiative OÖ“:

Mitgliedsbeiträge stehen in keinem ursächlichen Zusammenhang mit einer Erkrankung und sind daher nicht unter den Begriff der „Hilfsmittel“ oder „Heilbehandlung“ im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zu subsumieren. Darüber hinaus fehlt es derartigen Aufwendungen in aller Regel am Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Aus welchen Gründen sind diese Mitgliedsbeiträge Ihrer Ansicht nach dennoch als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen?

b) Kürzung der Rechnung Nr. 1 der Klinik F vom 12.07.2013 und

c) Kürzung der Rechnung Nr. 2 der Klinik F vom 28.11.2013:

Welche Überlegungen sprechen Ihrer Meinung nach gegen die seitens der Amtspartei beantragten Kürzungen?“

Der Bf führte durch seine steuerliche Vertreterin **dazu aus**, dass er seit seiner Geburt zu 100 % behindert sei. Er leide an einer Krankheit namens spastische Tetraparese, welche höchstwahrscheinlich durch einen Sauerstoffmangel bei einer höchst schwierigen Geburt hervorgerufen worden sei. Die Krankheit führe zu gravierenden motorischen Störungen, die ihn nicht nur zu einem Leben im Rollstuhl zwingen würden. Seine Oberkörpermotorik samt Sprachmotorik sei ebenfalls als stark beeinträchtigt zu bezeichnen.

1. Trainingsgerät „Wellengang start“, Lagerungswürfel „fulcio 443“ und Rückenstrecker:

Ein Ausnahmefall für die erwähnte Gegenwertbetrachtung sei die Beschaffung von Wirtschaftsgütern, die nur für bestimmte individuelle Personen geeignet seien oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert hätten.

Bei den gegenständlichen Geräten handle es sich zwar um Geräte, die objektiv gesehen von jedermann genutzt werden könnten, sie seien allerdings spezifisch für die notwendige, laufende Therapie des Bf angeschafft worden. Diese Geräte stellten für ihn somit keine Fitnessgeräte oder dergleichen, sondern Therapiegeräte dar. Der allgemeine Verkehrswert, der sich nach herrschender Meinung insbesondere aus Angebot und Nachfrage am Markt ergebe, sei daher de facto stark eingeschränkt, da der Bf auf Grund der zwingend notwendigen Therapie nicht frei disponieren könne: Eine allfällige Veräußerung, Vermietung, Verleihung oder sonstige Disposition sei im konkreten Fall nicht nur nicht beabsichtigt, es wäre auch in höchstem Maße kontraproduktiv, da dies von erheblichem gesundheitlichem Nachteil wäre (Unterbrechung oder Abbruch der Therapie).

Gehe man somit nach der im Abgabenrecht allgemein angewandten wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO, so seien diese zwangsläufige Nutzung des Bf und eine eingeschränkte Möglichkeit hinsichtlich alternativer Verwendungs- bzw. Veräußerungsmöglichkeiten offenkundig, da die Geräte in unmittelbarem Zusammenhang mit den ärztlich verordneten, therapeutischen Maßnahmen stünden. Der Bf könne diese Geräte auf Grund seiner schweren Behinderung gar nicht in anderer Form nutzen, selbst, wenn er dies wollte.

Diese Geräte seien - bezogen auf den Bf - Heilbehelfe und Hilfsmittel, die gemäß § 34 EStG Krankheitskosten darstellten und abzugsfähig seien (vgl. Vock, § 34, RZ 90; in Jakom (Hrsg.): EStG 2017; insb. iZm BFH 9.8.91, III R 54/90, BStBl II 91, 920).

2. Ärztliche Bestätigung:

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens sei eine schriftliche Bestätigung des behandelnden Arztes eingeholt worden, der die Verwendung der betroffenen Geräte zum Zwecke des regelmäßigen Trainings bescheinigt habe. Das Schreiben datiere mit 24.08.2015.

Diese erst im Beschwerdeverfahren schriftlich eingeholte Bestätigung habe deklarativen Charakter und solle die Notwendigkeit der Anschaffung dieser Geräte für die Therapie im Zuge des Verfahrens zusätzlich bekräftigen. Die Notwendigkeit des Erwerbes dieser Geräte habe bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung bestanden. Dies deswegen, da der Bf an der physischen Beeinträchtigung bereits seit seiner Geburt leide, sich deswegen seit Jahren in medizinischer Behandlung befinde und somit eine entsprechende Therapie seit jeher zwingend erforderlich sei.

Anordnungen wie der Kauf der Gerätschaft seien in der Vergangenheit von medizinischer Seite meist mündlich erteilt worden.

3. Zusätzliche Anträge Finanzamt:

a. Mitgliedsbeiträge:

Die Mitgliedsbeiträge zu den Vereinen „Miteinander“ und „Selbstbestimmt Leben Initiative OÖ“ stünden deshalb in ursächlichem Zusammenhang mit der Erkrankung des Bf, da es keinen Sinn machen würde, ohne Behinderung Mitglied in einem Behindertenverein zu sein, dessen Ziel es sei, seine Mitglieder auf Grund ihrer Benachteiligung zu unterstützen. Die Zwangsläufigkeit ergebe sich auf Grund der Tatsache, dass Menschen, die unter einer schweren Behinderung leiden würden, insofern auf die Hilfe solcher Vereine angewiesen seien, als diese einen wesentlichen Beitrag zur Bewältigung des täglichen Lebens leisteten: Sie würden psychische und physische Unterstützung bieten, soziale und gesellschaftliche Integration und zusätzlich dadurch auch das unmittelbare Pflegeumfeld der betroffenen Person entlasten.

Auf Grund dessen sei die Mitgliedschaft zu solchen Vereinen für die betroffenen Personen eine notwendige - und für den Bf de facto zwangsläufige - Voraussetzung für die Bestreitung seines Alltages.

b. Kürzung Rechnung Nr. 1 der Klinik F vom 12.07.2013 und

c. Kürzung Rechnung Nr. 2 der Klinik F vom 28.11.2013:

Für die Absetzbarkeit eines Kuraufenthaltes sei ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Voraussetzung. Die Reise müsse zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein. Dies sei im Fall des Bf auf Grund seiner Behinderung zweifellos gegeben.

Wesentlich sei, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt sei.

Auf Grund des betragsmäßig geringen Ausmaßes der von der Finanzverwaltung beanstandeten Ausgaben (107,70 € im Verhältnis zu 1.132,01 € bzw. 107,20 € im Verhältnis zu 1.094,85 €) sei der Gesamtcharakter eines Kuraufenthaltes unvermindert gegeben. Nach Meinung des Bf handle es sich bei den beanstandeten Ausgaben um unwesentliche, im Rahmen solcher Aufenthalte üblicherweise anfallende Nebenausgaben.

Am 25.04.2018 wurde die mündliche Verhandlung in Anwesenheit des Bf und seines steuerlichen Vertreters und in Anwesenheit des Vertreters des Finanzamtes durchgeführt.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies im Wesentlichen auf sein bisheriges Vorbringen.

Der steuerliche Vertreter erklärte, dass der Bf die Übungen auf dem Wellengang start mindestens viermal wöchentlich durchführen müsse, um Verkürzungen und Verhärtungen seiner Muskulatur vorzubeugen. Eine konsequente Therapie sei mit zunehmendem Alter essenziell. Während er das Gerät Wellengang start eher für die Beine verwende, fördere der Rückenstrecker eine Extension der Rückenmuskulatur und ein Sitzen auf dem Lagerungswürfel sein Gleichgewicht.

Die Geräte seien für den Bf unbedingt erforderlich. Auf Grund seiner persönlichen Situation und weil er auf dieses Muskeltraining angewiesen sei, stehe ihm nicht frei, diese Geräte wiederum zu verkaufen und sich dadurch allenfalls zu bereichern.

Der im Rollstuhl sitzende Bf demonstrierte an Hand eines mit dem Smartphone aufgenommenen Videos die Verwendung des Wellengang start und bekräftigte die Ausführungen seines steuerlichen Vertreters.

Rechtslage

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss sowohl außergewöhnlich sein (Abs. 2) als auch zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Eine Belastung ist außergewöhnlich im Sinne des Abs. 2, soweit sie höher als jene ist, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung.

Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Nicht zu vergleichen sind dabei Abgabepflichtige, die die gleiche Belastung tragen [daher ist der Kranke nicht mit einem anderen Kranken, sondern mit einem Gesunden zu vergleichen; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 34 Tz 30 f, 19. Lfg (Februar 2017)].

Außergewöhnliche Belastungen können im Allgemeinen nur nach Abzug eines nach den Einkommens- und Familienverhältnissen berechneten Selbstbehaltes steuerlich berücksichtigt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind daher in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dem getätigten Aufwand steht in diesen Fällen der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes gegenüber, sodass es zu keinem Vermögensabfluss und damit auch zu keiner Belastung im Sinne der oa Bestimmung kommt. Diese "Gegenwerttheorie" findet dort ihre Grenze, wo Wirtschaftsgüter beschafft werden, die infolge Verwendbarkeit nur für bestimmte, individuelle Personen (z.B. deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer

spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben.

Werden langlebige Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert erworben, wird ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegen stehender Gegenwert auch dann angenommen, wenn die Anschaffung auf Grund einer Krankheit oder Behinderung erfolgt (VwGH 05.12.1973, 817/73; UFS 29.03.2012, RV/0360-W/11; UFS 30.04.2012, RV/2353-W/11).

Krankheitsbedingte Maßnahmen und die dadurch veranlassten Aufwendungen erwachsen nach ständiger Rechtsprechung regelmäßig aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, soweit sie entweder der Heilung dienen oder den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglicher zu machen.

Nicht erfasst sind Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (Jakom/Vock, EStG, 2017, § 34 90, Stichwort "Krankheitskosten").

Generell sind dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung nicht eindeutig zu ziehen ist, an die Nachweisführung strenge Anforderungen zu stellen.

Für die mitunter schwierige Trennung der Krankheitskosten von Aufwendungen, die ihrer Natur nach sowohl von Kranken als auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten, ist in schwer zu beurteilenden Einzelfällen die Vorlage eines zeitlich **vor** den Aufwendungen erstellten ärztlichen Gutachtens erforderlich, dem sich zweifelsfrei entnehmen lässt, dass die den Aufwendungen zu Grunde liegende Maßnahme medizinisch indiziert ist.

Nach § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 (in der Folge kurz: VO).

Diese lautet auszugsweise:

Hat der Steuerpflichtige durch eine körperliche oder geistige Behinderung Aufwendungen, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen (§ 1 Abs. 1).

Nach § 1 Abs. 2 liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Nach § 1 Abs. 3 sind 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.

Nach § 3 Abs. 1 ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, 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 190,00 € monatlich zu berücksichtigen.

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

Können krankheitsbedingte Aufwendungen, die zu einem Grad der Behinderung von mindestens 25 % geführt haben, unter den Begriff der „nicht regelmäßig anfallenden Hilfsmittel“ oder „Heilbehandlung“ subsumiert werden, hat eine Gegenverrechnung mit dem Pflegegeld zu unterbleiben.

Sofern die Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang mit der die Behinderung begründenden Krankheit stehen, ist ein Selbstbehalt nicht zu berücksichtigen.

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.

Neben den in der VO nur beispielhaft genannten Hilfsmitteln sind zB auch eine Hebebühne oder Rampe für einen Rollstuhl bzw. eine Rollstuhlhalterung, für Behinderte konzipierte sanitäre Einrichtungsgegenstände, orthopädische Behelfe, ein den speziellen Bedürfnissen von Rollstuhlfahrern gerecht werdendes Therapiefahrrad (Jakom/Vock EStG, 2017, § 35 Rz 25 und 26; UFS 30.06.2005, RV/0307-F/04; nicht jedoch die Anschaffung eines handelsüblichen Fahrradergometers durch einen Herzinfarktpatienten: UFS 11.01.2010, RV/0827-L/09), ein Elektromobil (VwGH 27.02.2014, 2011/15/0145) oder behinderungsbedingte medizinische Geräte [zB Blutzuckermessgeräte, Sauerstoffspender, Insulinpumpen; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 35 Tz 17, 15. Lfg (Jänner 2011)] als Hilfsmittel im Sinne der VO anzusehen.

Normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind, sind in der Regel keine „Hilfsmittel“ (vgl UFS 17.01.2005, RV/1449-L/02); lediglich behindertenspezifische Adaptierungen und Zusatzfunktionen können „Hilfsmittel“ darstellen.

Eine andere Meinung vertritt Doralt in RdW 2009/396: Bei Behinderten habe es für die außergewöhnliche Belastung keine Bedeutung, ob der wegen einer Behinderung notwendige Gegenstand auch sonst Verwendung finden könne; entscheidend sei vielmehr, ob die Aufwendungen im Hinblick auf die Behinderung zwangsläufig entstehen und damit das für den notwendigen Lebensunterhalt verfügbare Einkommen belasten würden.

Diese Diskrepanz ergibt sich dadurch, dass außergewöhnliche Belastungen teilweise nach einem objektiven und teilweise nach einem subjektiven Verständnis ausgelegt werden. Nach einem objektiven Verständnis schließt der Erwerb eines normalen Wirtschaftsgutes eine außergewöhnliche Belastung aus. Nach einem subjektiven Verständnis reicht es für die Abzugsfähigkeit, wenn sich der Betroffene der Ausgabe nicht entziehen kann (Endfellner in SWK 22/2013, 974).

Erkenntnisse des VwGH lassen darauf schließen, dass dieser außergewöhnliche Belastungen nach einem objektiven Verständnis auslegt (zB VwGH 05.12.1973, 817/73, zum Anbau eines Hallenbades für den an Kinderlähmung erkrankten Sohn, den der VwGH als Vermögensumschichtung und daher nicht als außergewöhnliche Belastung ansah; VwGH 27.02.2014, 2011/15/0145, zur Qualifizierung eines Elektromobils als außergewöhnliche Belastung, weil ein solches als Fortbewegungsmittel für gehbehinderte Personen konzipiert ist; VwGH 01.09.2015, 2012/15/0178, zum Erwerb eines Pkw für den Transport der behinderten Tochter, der nicht spezifisch für Behinderte beschaffen war und dessen Erwerb daher nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führte).

Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren oder Therapien.

Aufwendungen für die **Ausübung von Sport** sind nur dann als Kosten einer Heilbehandlung abzugsfähig, wenn der Sport nach Einzelverordnung und unter der Verantwortung eines Arztes betrieben wird (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort „Sportausübung“ (Stand 1.9.2013, rdb.at), mit Verweis auf das Sächsische FG 24.01.2011, 8 K 1403/09, zur Teilnahme an einer Rückenschule, Gymnastik „50+“ und „Krankenkassen-Aktivwoche“).

Das Sächsische Finanzgericht vertrat in diesem Urteil die Ansicht, dass alleine der Umstand, dass die Sportausübung für einen Steuerpflichtigen infolge eines körperlichen Leidens besonders dringend notwendig und ratsam sei, um seine Beschwerden zu lindern oder einer Verschlimmerung seines Leidens vorzubeugen, die Ausübung des Sports nicht zu einer Heilbehandlung und die mit ihr verbundenen Kosten nicht zu außergewöhnlichen Belastungen machen würden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz komme nur dann in Betracht, wenn der Sport betrieben werde, um eine Krankheit oder ein Gebrechen zu heilen oder zu seiner Linderung oder Besserung beizutragen. Dies sei aber nur der Fall, wenn der Sport nach genauer Einzelverordnung und unter Verantwortung eines Arztes oder einer sonst zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Person betrieben werde. Im vorliegenden Fall (Rückenschule und Gymnastik bei einem LWS-Syndrom) fehle es bereits an der genauen Einzelverordnung des behandelnden Arztes, der den Sport lediglich allgemein empfohlen habe. Eine konkrete Vorgabe, welche spezifischen Übungen in welchen zeitlichen Intervallen durchgeführt werden sollten, sei nicht vorgelegen (vgl. dazu auch Entscheidungen zum Besuch eines Fitnessstudios: VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136; BFH 14.08.1997, III R 67/96; BFG 10.06.2015, RV/5100841/2013; UFS 16.07.2012, RV/0986-L/10).

Damit **Kurkosten** zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, ist ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren erforderlich. Die Reise muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein. Neben der ärztlichen Begleitung und Aufsicht muss der Kuraufenthalt eine nachweislich kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung aufweisen und darf nicht bloß einen Erholungsaufenthalt darstellen.

Sind diese Voraussetzungen gegeben, können Aufwendungen für den Aufenthalt abzüglich einer Haushaltsersparnis für Verpflegungskosten, Kosten für die medizinische Betreuung und Kurmittel sowie Fahrtkosten zum und vom Kurort berücksichtigt werden. (Jakom/Vock EStG, 2017, § 34 Rz 90, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort „Kuraufenthalt“)

Bei pflege- und hilfsbedürftigen Personen sowie Kindern können auch die Aufwendungen für eine Begleitperson anerkannt werden (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort: "Kurkosten" (Stand 1.9.2013, rdb.at), mit Verweis auf BFH 17.12.1997, III R 35/97).

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Erwägungen

Der Bf leidet an einer Tetraspastik, ist auf den Rollstuhl angewiesen und bezieht Pflegegeld.

Strittig war,

- 1) ob das Trainingsgerät „Wellengang start“, der Lagerungswürfel „fulcio443“ und ein Rückenstrecker unter den Begriff der Hilfsmittel im Sinne des § 4 der VO subsumiert werden konnten;
- 2) ob die Mitgliedsbeiträge zu den Vereinen „Miteinander“ und „Selbstbestimmt Leben Initiative OÖ“ als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig waren und
- 3) ob die – grundsätzlich nicht in Streit stehenden – Kurkosten um Nebenkosten (wie Kosten für Restaurant, Bar, Kiosk, Wäscherei oder Parkgarage), wie im Vorlagebericht des Finanzamtes beantragt, zu kürzen waren.

1) Trainingsgerät „Wellengang start“, Lagerungswürfel „fulcio443“, Rückenstrecker:

An Hand von Internetrecherchen konnte - vom Bf grundsätzlich unwidersprochen - festgestellt werden, dass es sich beim Trainingsgerät „Wellengang start“, dem Lagerungswürfel „fulcio443“ und dem Rückenstrecker um keine speziell für bestimmte

Behinderungen konzipierte Geräte, sondern um marktgängige, für jedermann nutzbare und für unterschiedlichste Zielsetzungen einsetzbare Produkte handelte.

Das Gerät „Wellengang“ wurde zB in den auf der Homepage (www.wellengang.com) abrufbaren Broschüren in verschiedenen Ausführungen angeboten und als Innovation für den Therapie- und Trainingserfolg angepriesen, passend für Anwender aller Alters-, Fitness- und Mobilitätsstufen und geeignet für Fitnessstudios, Therapieeinrichtungen, für Firmenfitness und Leistungssport.

Das Gerät soll durch Vibrationen und Schwingungen die Muskulatur kräftigen und wird – laut Homepage – erfolgreich in unterschiedlichsten Bereichen wie Therapie und Rehabilitation, Gesundheits- und Fitnessstudios, Unternehmen für betriebliche Gesundheitsprophylaxe oder von Privatpersonen eingesetzt.

Als Beispiel wurde auf der genannten Homepage ein 28-jähriger Anwender namens Jörg L vorgestellt, der in seiner Freizeit passionierter Kite-Surfer ist und sich die nötige Muskel-Power auf dem "Wellengang start" holt.

Den Stufenlagewürfel fulcio 443 erwarb der Bf beim Versandhändler Amazon, auf dessen Homepage das Anwendungsspektrum als "von der Lagerung, über die Entlastung bis hin zu entspannenden Elementen" reichend beschrieben wurde.

Zu dem im Kurhotel F gekauften Rückenstrecker legte der Bf lediglich einen Zahlschein vor, sodass zu diesem Gerät keine detaillierten Aussagen möglich waren.

Keines der Geräte wies eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit auf und war speziell auf die Bedürfnisse behinderter Personen bzw. an die individuellen körperlichen Bedürfnisse des Bf angepasst, weshalb sie nicht als „Hilfsmittel“ im Sinne obiger VO zu qualifizieren waren. Die Anschaffung dieser marktgängigen Produkte, die gleichermaßen von Personen ohne Behinderung benutzt werden können, bedeutete eine bloße Vermögensumschichtung und war daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Selbst wenn man, wie der Bf in seiner Eingabe vom 12.03.2018, dem oa subjektiven Verständnis von Doralt folgen würde, könnte dies der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, weil für die Zwangsläufigkeit dieser Anschaffungen eine im Vorhinein ausgestellte ärztliche Verordnung erforderlich gewesen wäre. Die ärztliche Bestätigung wurde aber erst nach Ergehen des die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen ablehnenden Einkommensteuerbescheides und damit rund zwei Jahre nach Anschaffung dieser Geräte ausgestellt.

Darüber hinaus hätte es auch einer vor dem Kauf der Geräte ausgestellten ärztlichen Bescheinigung an konkreten Vorgaben gefehlt, welche spezifischen Übungen in welchem Umfang und in welchen zeitlichen Intervallen durchzuführen gewesen wären.

Im Übrigen stellte auch das vom Bf herangezogene BFH-Urteil 09.08.1991, III R 54/90, darauf ab, dass die Zwangsläufigkeit der Anschaffung medizinischer Hilfsmittel (im dortigen Fall eines mit motorgetriebener Oberkörperaufrichtung versehenes Bettes), die sowohl von Kranken zur Linderung ihres Leidens, als auch von Gesunden zur Steigerung

des Lebenskomforts angeschafft werden, durch Vorlage eines vor dem Kauf erstellten amts- oder vertrauensärztlichen Attestes nachzuweisen ist. Dies deshalb, weil es – ähnlich wie bei Aufwendungen für einen Kuraufenthalt oder ein Fitnessstudio - für Außenstehende nicht möglich ist, ohne sachkundige und Vertrauenswürdige Unterstützung an Hand objektiver Kriterien über die Notwendigkeit und damit die Zwangsläufigkeit einer solchen Anschaffung zu entscheiden.

2) Mitgliedsbeiträge zu den Vereinen „Miteinander“ (30,00 €) und „Selbstbestimmt Leben Initiative OÖ (15,00 €):“

Inwieweit die Mitgliedsbeiträge zu den Vereinen „Miteinander“ und „Selbstbestimmt Leben Initiative OÖ“ zwangsläufig erwachsen wären und dazu beigetragen hätten, seine Krankheit erträglich zu machen, legte der Bf nicht konkret dar.

Seinen Angaben zufolge war er auf Grund seiner schweren Behinderung auf die Hilfe dieser Behindertenvereine angewiesen, weil diese psychische und physische Unterstützung anbieten und das Pflegeumfeld entlasten würden.

Mit diesen allgemeinen Ausführungen vermochte der Bf aber weder die Zwangsläufigkeit dieser Mitgliedsbeiträge, noch deren ursächlichen Zusammenhang mit seiner Erkrankung aufzuzeigen. Nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehende Aufwendungen sind keine Krankheitskosten.

Die Mitgliedsbeiträge in Höhe von 45,00 € waren im Ergebnis nicht unter den Begriff der Krankheitskosten zu subsumieren und daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

3) Kürzung der Rechnungen Nr. 1 und Nr. 2 der Klinik F:

Der Bf hielt der ihm vorgehaltene, vom Finanzamt zu Recht beantragte Kürzung der Kosten für den Kuraufenthalt lediglich entgegen, dass es sich bei den beanstandeten Ausgaben um unwesentliche, üblicherweise anfallende Nebenausgaben handle.

Die in den Rechnungen enthaltenen Ausgaben für Internet, Bar, Kiosk, Wäscherei oder Putzerei waren als typische nichtabzugsfähige Ausgaben der Lebensführung anzusehen.

Die Kosten für den Parkplatz waren, wie das Finanzamt in seinem Vorlagebericht zutreffend ausführte, mit dem Kilometergeld abgegolten.

Entsprechend den Ausführungen im Vorlagebericht des Finanzamtes waren die beantragten Kurkosten daher um 107,70 € und 107,20 € zu kürzen.

Zulässigkeit einer Revision

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

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage an den zitierten gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu angeführten Literatur, weshalb die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen war.

Linz, am 22. Mai 2018