

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, über die Beschwerde vom 14.10.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 15.09.2016, Steuernummer, betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015**

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) leidet an einer Muskelerkrankung, die nach einem Unfall im Jahr 2004 aufgetreten ist. Seit 2006 ist er mit einem Grad der Behinderung von 80% in Invaliditätspension.

Da die schulmedizinische Behandlung nicht zur gewünschten Besserung seines Leidens führte, unterzog sich der Bf alternativen Behandlungsmethoden. Er besuchte Heilpraktiker in Deutschland und ließ spezielle Massagen durch einen diplomierten Masseur durchführen. Eine wesentliche Besserung seiner Krankheit und Stabilisierung seines Zustandes erzielte der Bf durch ayurvedische Anwendungen, die unter Anleitung seines Arztes Arzt1 erfolgten. Diese Anwendungen bestanden vor allem in Massagen

mit speziellen Kräuterölen, die durch die Gattin des Bf's vorgenommen wurden, und anschließendem Aufenthalt in der Wärmekammer. Da der Aufenthalt in wärmerer Umgebung zu einer Linderung seiner Beschwerden führte, unternahm der Bf auch Reisen in wärmere Gebiete und schaffte eine Sauna-Kabine für seine Wohnung an. Anlässlich seiner Therapien, Arztbesuche und Reisen wurde er jeweils von seiner Gattin begleitet. Laut Gutachten des Bundessozialamtes LandesstelleX vom 25.03.2007, in dem der Grad der Behinderung mit 80% festgelegt wurde, ist für ihn die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar und bedarf er einer Begleitperson.

In seiner **Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2015** machte der Bf im Zusammenhang mit seiner Krankheit die Anerkennung folgender Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt (Beträge in €):

1a) Heilpraktiker1/ Heilpraktiker BRD, Ort1	Honorar 510,00 KM-Geld 712,80 Essen nach Therapie 269,00	1.491,80
1b) Arzt1, Ort2	Honorar 120,00 Km-Geld 71,04	191,04
2) Biosauna	Eintritt 65,10 KM-Geld 12,00	77,10
3) Arzt2, Ort3, Akupunktur	Honorar 605,00 Km-Geld 949,94	1.554,44
4) Apotheken-Rechnungen	1.557,41 KM-Geld 36,48	1.593,89
5) 2 x Heilpraktikerin2, Passau	Honorar 60,00 Km-Geld 170,88	230,88
6) Ma, Heilmasseur, Ort4	Honorar 1.300,00 Km-Geld 392,16	1.692,16
7) Fußpflege	Honorar 267,00 Km-Geld 175,68	442,68
8) Reise/März 2015 Teneriffa	Ryan Air 498,74 Quartier Air BnB 1.600,00 Leihauto 264,19	2.362,93
9) Reise/21.09. – 19.10.2015 Teneriffa	Privat 1.670,00 Mietauto 384,00	2.054,00
10) Reise/Juli 2015 Insel Rab/Kroatien	Quartier 1.700,00 Km-Geld 576,00	2.326,00

	Maut 50,00	
11) Honorarnote Arzt3	250,00 Km-Geld 20,64	270,64
12) Biosauna für daheim	9.544,20	9.544,20
		23.831,76

Die einzelnen Aufwandsposten stellten sich im Detail, wie folgt, dar:

Zu Posten 1a): Bei Herrn Heilpraktiker1 handelt es sich um einen in Deutschland anerkannten Heilpraktiker, der im Jahr 2015 fünfmal besucht wurde (Hin- und Rückfahrt jeweils 297 km).

Zu Posten 1b): Herr Arzt1 ist Allgemeinmediziner und betreuender Arzt des Bf's, der die ayurvedischen Massagen mit speziellen Kräuterölen verordnete (2 Fahrten nach Ort2/je 74 km).

Zu Posten 2): Dabei handelte es sich um die Eintrittspreise und Kilometergelder für den Besuch der Biosauna in einem städtischen Bad nach der Massage mit Kräuterölen durch die Gattin. Hierfür gab es keine Verordnung.

Zu Posten 3): Dieser Posten umfasst die Honorare für Ordination und 11 Akupunkturbehandlungen durch die Allgemeinmedizinerin Arzt2 inklusive Fahrtkosten (11 x Hin- und Rückfahrt nach Ort3/Hin- und Rückfahrt jeweils 178 km).

Zu Posten 4): Die Apothekenrechnungen von verschiedenen Apotheken betrafen laut Belegen im Ausmaß von 804,82 € behinderungsbedingte Medikamente und Kräuteröle, die von Arzt1 verordnet worden waren. Für die 8 Fahrten zur Apotheke1 (je 4 km; insgesamt 15,84 €) wurden Kilometergelder geltend gemacht.

Aufwendungen von 68,40 € betrafen Medikamente im Zusammenhang mit nicht mit der Behinderung im Zusammenhang stehenden Krankheiten (Hustensaft, Salben etc.).

Zu Posten 5): Bei Frau Heilpraktikerin2 handelt es sich um eine in Deutschland anerkannte Heilpraktikerin (2 x Ordination samt Hin- und Rückfahrt/je 178 km).

Zu Posten 6): Der Heilmasseur wurde 2015 19 x besucht (Hin- und Rückfahrt nach Ort4 je 43 km). Für die Massagen gab es keine Verordnung.

Zu Posten 7): Die Fußpflege wurde 2015 9 x in Anspruch genommen. Geltend gemacht wurden Honorare und Kilometergelder (6 x 61 km).

Zu Posten 8): Dabei handelte es sich um eine privat gebuchte Reise nach Teneriffa im März 2015. Die Massagen vor Ort wurden von der Gattin durchgeführt. Der Aufenthalt wurde in einem privaten Quartier verbracht. Es gab keine kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung unter ärztlicher Aufsicht. Die Reise wurde nicht verordnet, sondern von Arzt1 und Arzt2 lediglich empfohlen, da Wärme bei dieser Art von Krankheit sehr hilfreich sei.

Zu Posten 9): Dabei handelte es sich um eine privat gebuchte Reise nach Teneriffa im September/Okttober 2015. Die Massagen vor Ort wurden von der Gattin durchgeführt. Der Aufenthalt wurde in einem privaten Quartier verbracht. Es gab keine kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung unter ärztlicher Aufsicht. Die Reise wurde nicht verordnet, sondern von Arzt1 und Arzt2 lediglich empfohlen, da Wärme bei dieser Art von Krankheit sehr hilfreich ist.

Zu Posten 10): Dabei handelte es sich um eine privat gebuchte Reise nach Kroatien/Rab im Juli 2015. Die Massagen vor Ort wurden von der Gattin durchgeführt. Der Aufenthalt wurde in einem privaten Quartier verbracht. Es gab keine kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung unter ärztlicher Aufsicht. Die Reise wurde nicht verordnet, sondern von Arzt1 und Arzt2 lediglich empfohlen, da Wärme bei dieser Art von Krankheit sehr hilfreich ist.

Zu Posten 11): Dabei handelte es sich um Honorar und Fahrtkosten/Internist Arzt3, Ort4 (2 Fahrten à 26 km).

Zu Posten 12): Dabei handelte es sich laut Rechnung um eine Sauna-Kabine/ Zirbe, wie sie neben anderen Modellen regelmäßig am Markt für den Einbau im privaten Wohnbereich angeboten wird. Sie verfügt über keine behindertenspezifischen (Zusatz)Vorrichtungen, die im Falle eines unterstellten Verkaufs nicht mehr abgegolten würden. Der Einbau einer "Wärme-Klimakammer" wurde von Arzt1 ausdrücklich empfohlen, um sie zwecks optimaler Aufnahme der Kräuteröle nach den ayurvedischen Massagen durch die Gattin unmittelbar aufsuchen zu können. Eine diesbezügliche Verordnung erfolgte nicht.

Im **Einkommensteuerbescheid 2015 vom 15.09.2016** wurden vom Finanzamt neben dem Freibetrag wegen eigener Behinderung und dem Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung (Freibetrag Behinderten-Kfz wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel) von den beantragten tatsächlichen Kosten aus der eigenen Behinderung lediglich 1.698,00 € anerkannt. Hierbei handelte es sich um die Kosten für Akupunktur/Arzt2 (1.427,36 €) und den Internisten/Arzt3 (270,00 €).

Dagegen erhob der Bf am **14.10.2016** "Berufung" (= seit der Finanzgerichtsbarkeitsnovelle 2014 als „**Beschwerde**“ zu betrachten) und begehrte unter Verweis auf die gleichzeitig vorgelegten Bestätigungen seiner Ärzte Arzt1 und Arzt2 die Anerkennung seiner geltend gemachten Aufwendungen, da diese für die Behandlung und Linderung seiner Krankheit unbedingt notwendig gewesen seien.

Der Beschwerde waren folgende Bestätigungen beigelegt:

Bestätigung/Arzt1, Allgemeinmediziner in Ort2, vom 11.10.2016, in der Folgendes ausgeführt war.

Die Kräutermedizin und die Ölmassagen mit medizinischen Ölen seien aufgrund der Grunderkrankung des Bf's, geboren 1953, unbedingt notwendig.

Der Einbau einer Klimakammer, welche 60% Luftfeuchtigkeit und 40% Raumtemperatur habe, sei von ihm empfohlen worden, da die Erkältungsgefahr in öffentlichen Saunen aus ärztlicher Sicht nicht vertretbar sei.

Bestätigung/Arzt2, Allgemeinmedizinerin, ÖÄK-Diplom Akupunktur, Ort3, vom 13.10.2016, in der Folgendes ausgeführt wurde:

Aufgrund des gesundheitlichen Zustands des Bf's sei von ärztlicher Seite ein Aufenthalt in warmen Regionen bzw. Wärmeapplikationen speziell in der kalten Jahreszeit empfehlenswert und von gesundheitlichem Nutzen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27.02.2017** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt mit einer ausführlichen Begründung zu den Posten "Reisen" und "Sauna" abgewiesen.

Am **29.03.2017** beantragte der Bf die Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (= **Vorlageantrag**) und wies auf seine dauernde Erkrankung, die auch zur nachgewiesenen Behinderung von 80% geführt habe, hin. *Der Einbau der privaten Sauna über ärztliche Empfehlung (mittels Rezept habe er diese nicht verschreiben können) habe ihn vor Erkältungsgefahr, die bei dem Besuch öffentlicher Saunen nach den Kräuterölmassagen entstanden wäre, geschützt. Ebenso seien durch den Aufenthalt in wärmeren Gegenden weitere Krankenbehandlungen vermieden worden. Die beantragten Aufwendungen seien taugliche Maßnahmen zur Heilung oder Linderung seines Leidens gewesen, weswegen er deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen beantragte.*

Mit **Vorlagebericht vom 26.04.2017** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden zunächst mit **Ergänzungsersuchen vom 18.07.2018** sämtliche noch fehlenden Belege betreffend die beantragten Aufwendungen angefordert. Insbesondere wurde auch um Vorlage entsprechender Verordnungen, Belege über Ersatzleistungen durch die Sozialversicherung und um Vorlage des Sachverständigengutachtens, das Grundlage der Feststellung der Behinderung von 80% war, ersucht. Außerdem wurde um Darstellung des jeweiligen Tagesablaufes bei den einzelnen Reisen und Beschreibung der Ausgestaltung der Saunakabine (insbesondere im Hinblick auf eventuelle behindertenspezifische Zusatzvorrichtungen) ersucht.

Nach auftragsgemäßer Vorlage der Belege durch den Bf im Rahmen einer persönlichen Vorsprache und Stellungnahme durch das Finanzamt wurde beim Bundesfinanzgericht am **17.01.2019** in Anwesenheit beider Parteien des Beschwerdeverfahrens und

der zuständigen Richterin ein ausführliches **Erörterungsgespräch** durchgeführt. Anlässlich dieses Gespräches wurden bezüglich sämtlicher vom Bf geltend gemachten Aufwandsposten die rechtlichen Möglichkeiten zur Qualifikation als außergewöhnliche Belastungen und die konkret vorliegenden sachverhaltsmäßigen Grundlagen hierfür ausführlich diskutiert und konnte letztlich Einvernehmen bezüglich der anzuerkennenden Posten hergestellt werden.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich zunächst aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Aktenteilen, die auch teilweise Belegkopien im Zusammenhang mit den vom Bf geltend gemachten Aufwendungen umfassten.

Da die vom Bf beantragten Aufwendungen aufgrund der übermittelten Beweismittel aber nur zum Teil als nachgewiesen angesehen werden konnten, wurde der Bf seitens des Bundesfinanzgerichtes mit **Ergänzungsersuchen vom 18.07.2018** um Vorlage sämtlicher Belege ersucht, welchem Ersuchen er auch auftragsgemäß nachkam und die vorhandenen Originalbelege (samt schriftlicher Vorhaltsbeantwortung vom 09.08.2018) anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 10.08.2018 vorlegte.

Art und Ausmaß der Behinderung ergeben sich aus dem vom Bf ebenfalls vorgelegten **Gutachten des Bundessozialamtes LandesstelleX vom 25.03.2007**, wonach sich aus den Teilbehinderungen Motoneuronenerkrankung (70%), Depressio (20%) und degenerative Veränderungen der Wirbelsäule/Zustand nach Schleudertrauma der HWS (30%) eine Gesamtbehinderung von 80% ergab. Aus dem Gutachten ist auch ersichtlich, dass der Bf einer Begleitperson bedarf.

Zu den einzelnen Aufwandsposten:

Einleitend ist festzuhalten, dass die **Kilometerangaben** des Bf's bezüglich der Fahrten zu den einzelnen Ärzten, Heilpraktikern und Therapien, wie anlässlich des Erörterungsgespräches festgestellt, einvernehmlich als glaubhaft angesehen werden konnten. Sie wurden daher der Kilometergeldberechnung laut Erkenntnis zugrunde gelegt. Die großteils geringfügigen Abweichungen zu den Kilometerangaben laut Routenplaner Google maps (einmal zu Gunsten, einmal zu Ungunsten des Bf's) ergaben sich vorwiegend aus der Wahl der Route je nach Stausituation.

Bei der Schätzung der Fahrtkosten auf Basis der Kilometerangaben wurde das amtliche Kilometergeld herangezogen. Demzufolge wurde daher anlässlich des Erörterungsgespräches am 17.01.2019 beim Bundesfinanzgericht einvernehmlich festgestellt, dass der Betrag von 0,42 € zuzüglich 0,05 € für eine Begleitperson (die Notwendigkeit ergibt sich aus dem angeführten Gutachten des Bundessozialamtes), also insgesamt **0,47 € pro Kilometer** in Ansatz zu bringen wären.

Zu 1a)/Heilpraktiker Heilpraktiker1: Dass Herr Heilpraktiker1 ein in Deutschland anerkannter Heilpraktiker ist, ergibt sich aus den vorliegenden Belegen und wurde dies auch seitens der Vertreterin der belangten Behörde nicht angezweifelt.

Zu 1b)/Arzt1: Arzt1 ist laut vorgelegten Belegen Allgemeinmediziner in Ort2 und betreut den Bf bereits seit 2010 vor allem im Zusammenhang mit seinen ayurvedischen Behandlungen. Dies ergibt sich sowohl aus den schriftlichen Ausführungen des Bf's samt der vorgelegten Bestätigung/Arzt1 vom 30.07.2018 als auch dessen Darlegungen im Rahmen des Erörterungsgespräches.

Ein Nachweis über einen Ersatz durch die Krankenkasse konnte nicht beigebracht werden. Allerdings wurde vom Bf im Zuge des Erörterungsgespräches ein Schreiben vom 21.08.2018 an die Krankenkasse vorgelegt, mit dem er die Honorare/Arzt1 der Jahre 2016 bis 2018 zwecks Ersatz einreichte. Laut glaubhaftem Vermerk am Schreiben erhielt er für Honorare im Ausmaß von insgesamt 400,00 € einen Ersatz von 89,24 €, das entspricht 22,31%. Es wurde daher darin Übereinstimmung erzielt, die möglichen Ersätze für die Honorare 2015 ebenfalls mit 22,31% der Honorare zu schätzen, das sind 26,77 €.

Zu 2)/Biosauna: Bezüglich der Kosten für die öffentliche Biosauna, die der Bf vor Anschaffung der Saunakabine für zu Hause nach den Kräuterölmassagen durch seine Gattin besucht hat, besteht laut Aussage des Bf's keine Verordnung.

Zu 3)/Arzt2: Die Honorare der Allgemeinmedizinerin Arzt2 wurden nachgewiesen. Mangels Beleges über einen Ersatz durch die Krankenkasse wurde im Zuge des Erörterungsgespräches wiederum einvernehmlich darin übereingekommen, den möglichen Ersatz analog zu den Honorarnoten/Arzt1 mit 22,31% der Honorare zu schätzen. 22,31% von 605,00 € = 134,96 €.

Zu 4)/Apothekenrechnungen: Die beantragten Aufwendungen für Apotheken konnten vom Bf nur noch zum Teil belegmäßig nachgewiesen werden. Bei den Aufwendungen/Apotheke1 handelte es sich um die Kosten für die von Arzt1 ärztlich verordneten Kräuteröle für Ayurveda-Massagen, die regelmäßig in bestimmten Zeitabständen besorgt werden mussten (Belege wurden vorgelegt). Diese beliefen sich laut Rechnungen auf insgesamt 611,76 €. Zusätzlich wurden behinderungsbedingt Anschaffungen bei der Stadtapotheke Apotheke2 in Höhe von 136,91 € (Verordnung Heilpraktikerin Heilpraktikerin2) sowie bei der Apotheke3 in Stadt in Höhe von 56,15 € nachgewiesen. Die Anschaffungen bei der Apotheke4 (35,30 € + 11,30 €) und Apotheke5 (21,80 €) betrafen Aufwendungen für Krankheiten, die nicht der Behinderung zuzuordnen waren (Salben, Hustensaft, ..).

Die Höhe der anzuerkennenden Aufwendungen wurde im Zuge des Erörterungsgespräches übereinstimmend festgelegt.

Bezüglich der im Zusammenhang mit den Fahrten zur Apotheke1 zwecks Besorgung der Kräuteröle geltend gemachten Kilometergelder (15,84 €) wurde festgehalten, dass diese mangels sofortigem Bedarfs nicht zwangsläufig erwachsen waren.

Zu 5)/Heilpraktikerin Heilpraktikerin2: Die Aufwendungen/Heilpraktikerin Heilpraktikerin2 erschienen mit 60,00 € glaubhaft (siehe auch Verordnung/Apotheke - Punkt 4).

Zu 6)/Massagen: Die Aufwendungen des Heilmasseurs Ma konnten belegmäßig nachgewiesen werden. Eine Verordnung oder Ersätze der Krankenkasse gab es laut Bf nicht.

Zu 7)/Fußpflege: Im Zusammenhang mit der Fußpflege (insgesamt 267,00 € + 175,68 € Kilometergeld) konnten nur drei Behandlungen à 31,00 € in unmittelbarer Nähe belegmäßig nachgewiesen werden.

Zu 8, 9 und 10)/Reisen: Bei der Reise nach Teneriffa vom 05. bis 26.03.2015 (Punkt 8) wurde der Bf laut seinen Angaben von seiner Gattin begleitet. Die Reise wurde privat gebucht (laut Belegen Flug mit Ryanair, Zimmer über Airbnb, Mietauto). Bei der Reise nach Teneriffa vom 21.09. bis 19.10.2015 (Punkt 9) wurde der Bf ebenfalls von seiner Gattin begleitet. Die Reise wurde ebenfalls privat gebucht (Privatzimmer, Mietauto).

Ebenso wurde er auf der Reise nach Kroatien vom 09. bis 26.07.2015 (Punkt 10) von seiner Gattin begleitet und die Reise privat gebucht (Anfahrt mit dem Auto/Kilometergeld, Villenmiete, Fähre, Maut).

Im Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 18.07.2018 wurde der Bf im Zusammenhang mit sämtlichen Reisen zu deren Tagesablauf, zum Bestehen einer Verordnung und zu allfälligen Ersätzen durch die Sozialversicherung befragt. In seiner schriftlichen Antwort vom 09.08.2018 wies der Bf darauf hin, dass die Betreuung durch seine Gattin im Urlaub noch intensiver erfolgen könne und dort im Freien sehr viele motorische Übungen gemeinsam gemacht werden könnten. Bei den dortigen gleichmäßigen Temperaturen sei er relativ schmerzfrei und könne er für die kältere Jahreszeit seine Speicher wieder auffüllen. Ein Aufenthalt im Winter im Süden sei aus beruflichen Gründen seiner Gattin nicht möglich.

Einen kurmäßig geregelten Tagesablauf unter ärztlicher Aufsicht konnte der Bf jedoch nicht darlegen und wurde von ihm auch anlässlich des Erörterungsgespräches am 17.01.2019 bestätigt, dass eine solche nicht vorgelegen hätte. Ebenso konnte keine ärztliche Verordnung beigebracht werden oder ein Ersatz durch die Sozialversicherung ins Treffen geführt werden. Der Bf konnte lediglich auf die ärztlichen Bestätigungen bzw. Empfehlungsschreiben seiner Ärzte Arzt1 vom 30.07.2018 und Arzt2 vom 13.10.2016 verweisen. Laut Arzt2 wurde aufgrund des gesundheitlichen Zustands des Bf's von ärztlicher Seite ein Aufenthalt in warmen Regionen bzw. Wärmeapplikationen speziell in der kalten Jahreszeit als empfehlenswert und von gesundheitlichem Nutzen erachtet. Arzt1 wies in seinem ärztlichen Befundbericht vom 30.07.2018 darauf hin, dass Wärme bei der Krankheit des Bf's (= Muskelathropie) sehr hilfreich sei. Daher sei von ihm bereits seit 2010 (Anfang der Behandlung April 2010) ein regelmäßiger Aufenthalt in wärmeren Klimazonen empfohlen worden.

Zu 11)/Arzt3: Der Besuch des Internisten Arzt3/Ort4 ergibt sich aus dem vorliegenden Honorarbeleg. Die Höhe des Ersatzes durch die Krankenkasse konnte der Bf nicht nachweisen. Im Zuge des Erörterungsgespräches wurde daher (wie beim Posten 3/Arzt2) wiederum einvernehmlich darin übereingekommen, den Ersatz analog zu den

Honorarnoten/Arzt1 mit 22,31% der Honorare zu schätzen. 22,31% von 250,00 € = 55,78 €.

Zu 12)/Saunakabine: Laut Rechnung der Firma vom 26.03.2015, die er bereits im Veranlagungsverfahren beim Finanzamt vorgelegt hatte, hatte sich der Bf in seiner Wohnung um den Preis von 9.544,20 € eine "Sauna-Kabine Zirbe Exclusiv-Design" einbauen lassen.

Im Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 18.07.2018 wurde der Bf darauf hingewiesen, dass es sich bei der von ihm angeschafften Kabine offensichtlich um eine solche handle, wie sie neben anderen Modellen regelmäßig am Markt für den Einbau im privaten Wohnbereich angeboten werde, und die Rechnung keine Posten enthalte, die auf behindertenspezifische (Zusatz)Vorrichtungen, die im Falle des unterstellten Verkaufs nicht mehr abgegolten würden, schließen ließen. Sollten solche dennoch vorliegen, wäre dies nachzuweisen. Außerdem wurde um Vorlage eines allenfalls vorhandenen Bestätigungsschreibens des behandelnden Arztes vor Anschaffung der Kabine, aus dem die unbedingte Notwendigkeit zur Linderung der Beschwerden hervorgehe, gebeten.

In seiner schriftlichen Antwort vom 09.08.2018 wies der Bf darauf hin, dass *die Ölbehandlung nur dann wirksam sei, wenn er nach dieser sofort in die aufgeheizte Kammer (subtropisches Klima, Luftfeuchtigkeit 60%) komme, da dadurch die Poren geöffnet würden, der Schweiß austrete und dadurch das Öl in die Poren gelangen könne. Eine solche spezielle Ayurveda-Behandlung könne in öffentlichen Bädern eben nicht durchgeführt werden.*

Bereits im Veranlagungsverfahren beim Finanzamt hatte der Bf eine Bestätigung von Arzt1 vom 11.10.2016 vorgelegt, aus der hervorgeht, dass *die Kräutermassage und die Ölmassagen mit medizinischen Ölen aufgrund der Grunderkrankung des Bf's unbedingt notwendig seien. Der Einbau einer Klimakammer, welche 60% Luftfeuchtigkeit und 40% Raumtemperatur habe, sei von ihm empfohlen worden, da die Erkältungsgefahr in öffentlichen Saunen aus ärztlicher Sicht nicht vertretbar sei.*

Auch laut Bestätigung/Arzt2 vom 13.10.2016 *sind Wärmeapplikationen speziell in der kalten Jahreszeit empfehlenswert und von gesundheitlichem Nutzen.*

In seinem "Ärztlichen Befundbericht" vom 30.07.2018, den der Bf mit seiner Vorhaltsbeantwortung vom 09.08.2010 vorlegte, bestätigte Arzt1, dass *der Patient schon länger an einer Form von Muskelatrophie leide und er ihn seit Beginn der Behandlung im April 2010 neben einer individuellen Ernährungs- und Bewegungstherapie mit rezeptpflichtigen Kräutern eingestellt habe. Zudem sei bei dieser Krankheit zu erwähnen, dass die Wärme sehr hilfreich sei. Daher werde eine "Wärme-Klimakammer" nach den ayurvedischen Massagen und auch ein regelmäßiger Aufenthalt in wärmeren Klimazonen von ihm ausdrücklich seit 2010 empfohlen.*

Eine konkrete ärztliche Verordnung in Bezug auf die Anschaffung der Klimakammer konnte vom Bf nicht vorgelegt werden. Ebenso konnte er keinen Nachweis darüber erbringen, dass die von ihm angeschaffte Sauna-Kabine im Unterschied zu den am Markt gängigen Modellen über spezifisch auf seine Behinderung ausgerichtete (Zusatz)Vorrichtungen, die im Falle eines Verkaufs nicht abgegolten würden, verfügte.

Festgehalten wird abschließend, dass im Zuge des am 17.01.2019 beim Bundesfinanzgericht durchgeführten Erörterungsgespräches nach ausführlicher Diskussion Einvernehmen über die möglichen anzuerkennenden außergewöhnlichen Belastungen hergestellt wurde. Insbesondere hinsichtlich jener Aufwendungen, die betragsmäßig teilweise korrigiert wurden, hielt der Bf fest, dass er die entsprechenden Korrekturen so akzeptiere und insofern sein Begehren einschränke.

III) Rechtliche Beurteilung:

A. Rechtsgrundlagen:

Gemäß **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Die Belastung ist nach **§ 34 Abs. 2 EStG 1988** außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach **§ 34 Abs. 3 EStG 1988** dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (**§ 34 Abs. 4 EStG 1988**).

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, 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 (**§ 34 Abs. 6 EStG 1988**).

Gemäß **§ 35 Abs. 1 EStG 1988** steht einem Steuerpflichtigen, der durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält,

ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Der Freibetrag beträgt gemäß § 35 Abs. 3 leg.cit. bei einer 80%igen Minderung der Erwerbsfähigkeit 435,00 € jährlich.

Neben den Freibeträgen nach **§ 35 Abs. 3 EStG 1988** können nach **§ 4 iVm § 1 Abs. 3** der auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützten **Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 416/2001** (im Folgenden kurz: VO über außergewöhnliche Belastungen) *ohne Kürzung um den Selbstbehalt nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung* (Anmerkung: das sind zB Arztkosten, Spitalskosten, Therapiekosten, Kosten für ärztlich verordnete Kuren) *im nachgewiesenen Ausmaß geltend gemacht werden.*

B. Erwägungen:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die Anerkennung verschiedener Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen strittig, die der Bf im Zusammenhang mit seiner Krankheit, aus der ihm auch eine 80%ige Behinderung erwachsen war, geltend gemacht hatte.

Nach Lehre und Rechtsprechung erwachsen **Kosten der eigenen Erkrankung** aus tatsächlichen Gründen regelmäßig **zwangsläufig** und sind nach allgemeiner Rechtsauffassung als **außergewöhnlich** im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988.

Unter "Krankheit" ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 34 Tz 78, Stichwort "Krankheitskosten"*).

Als "Kosten der Heilbehandlung" im Sinne des § 4 der zitierten VO über außergewöhnliche Belastungen gelten nach Lehre und Rechtsprechung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten oder Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten (auch in Form der Kilometergelder) Kosten der Heilbehandlung dar (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 35 Tz 17*).

Liegt somit eine Krankheit vor, sind jene Kosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen der Krankheit dienen (*Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 34 Tz 78, Stichwort "Krankheitskosten"*).

Aufwendungen, die sowohl als krankheitsbedingte Maßnahmen qualifiziert als auch der allgemeinen Lebensführung zugerechnet werden können, machen eine genaue Prüfung in Bezug auf die Abgrenzung dahingehend erforderlich, ob ihre Wurzel (nahezu)ausschließlich krankheitsbedingt ist und somit außergewöhnliche Belastungen vorliegen oder ob sie steuerlich nicht absetzbare Aufwendungen der privaten Lebensführung darstellen. Generell sind dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der

allgemeinen Lebensführung schwierig ist, an die Nachweisführung strenge Anforderungen zu stellen.

Wendet man nun diese allgemeinen Aussagen auf die vom Bf konkret geltend gemachten Aufwendungen an, so ergibt sich folgendes Ergebnis:

B.1. Zu den Aufwendungen für die Heilpraktiker Heilpraktiker1 und Heilpraktikerin2 (Posten 1a und 5):

Aufwendungen für im Ausland anerkannte Heilpraktiker sind nach übereinstimmender Rechtsansicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm. 78, Stichwort "Krankheitskosten" [Stand 01.09.2013, rdb.at] mwN).

Die Honorare für die in Deutschland zugelassenen Heilpraktiker Heilpraktiker1 und Heilpraktikerin2 waren daher (inklusive damit zusammenhängenden Fahrtkosten) als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Nicht anzuerkennen waren die geltend gemachten Aufwendungen für Abendessen anlässlich des Besuchs des Heilpraktikers Heilpraktiker1, da die Einnahme eines warmen Abendessens anlässlich einer eintägigen Reise nicht als zwangsläufig angesehen werden kann. Zum einen können ebenso wie bei beruflich bedingten eintägigen Reisen allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden (in diesem Sinne siehe zB VwGH 28.01.1997, 95/14/0156). Zum anderen erscheint es im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.09.2016, Ro 2015/15/0009) nicht außergewöhnlich, wenn hin und wieder Mahlzeiten außerhalb des Hauses in Gaststätten eingenommen werden müssen.

Insgesamt waren daher in diesem Zusammenhang folgende nachgewiesene Aufwendungen (siehe hierzu unter dem Punkt Beweisführung) anzuerkennen:

Heilpraktiker1 (Posten 1a):

Honorare: 510,00 €

Fahrtkosten: 5 x 297 km x 0,47 € = 697,95 €

Summe: 1.207,95 €

Heilpraktikerin2 (Posten 5):

Honorare: 60,00 €

Fahrtkosten: 2 x 178 km x 0,47 € = 167,32 €

Summe: 227,32 €

B.2. Zu den Aufwendungen für Ärzte (Posten 1b, 3 und 11):

Arzthonorare und die damit zusammenhängenden Fahrtkosten sind nach übereinstimmender Rechtsansicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm. 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort "Krankheitskosten" [Stand 01.09.2013, rdb.at] mwN).

Kostenersätze, die aus der gesetzlichen Krankenversicherung geleistet werden, sind von den angefallenen Aufwendungen abzuziehen. Der Bf konnte diese im gegenständlichen Fall nicht mehr belegen, weshalb sie einvernehmlich geschätzt wurden. Aber selbst wenn er sich dazu entschlossen hätte, bei seinem zuständigen Sozialversicherungsträger keinen (teilweisen) Ersatz für die ihm erwachsenen Arztkosten zu beantragen, so wären diese Aufwendungen als Ergebnis eines freiwilligen Entschlusses in jener Höhe, in welcher er auf einen Ersatz verzichtete, nicht als zwangsläufig zu betrachten. Dass der Besuch der Wahlärzte im gegenständlichen Fall aus medizinisch triftigen Gründen erfolgte, war dem Bf aufgrund der Art seiner Erkrankung und der damit verbundenen schwierigen Suche nach effektiven Behandlungsmethoden zuzubilligen.

Insgesamt waren daher in diesem Zusammenhang folgende nachgewiesene Aufwendungen (siehe hierzu unter dem Punkt Beweisführung) anzuerkennen:

Arzt1 (Posten 1b):

Honorare: 120,00 € abzüglich 22,31% Ersätze (26,77 €) = 93,23 €

Fahrtkosten: 2 x 74 km x 0,47 € = 69,56 €

Summe: 162,79 €

Arzt2 (Posten 3):

Honorare: 605,00 € abzüglich 22,31% (134,96 €) = 470,04 €

Fahrtkosten: 11 x 178 km x 0,47 € = 920,26 €

Summe: 1.390,30 €

Arzt3 (Posten 11):

Honorar: 250,00 € abzüglich 22,31% (55,78 €) = 194,22 €

Fahrtkosten: 1 x 43 km x 0,47 € = 20,21 €

Summe: 214,43 €

B.3. Zu den Aufwendungen Biosauna (Posten 2) und Heilmasseur Ma (Posten 6):

Nach einheitlicher Rechtsansicht könnten Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches medizinisches Personal nur anerkannt werden, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung getragen werden (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm. 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort "Krankheitskosten" [Stand 01.09.2013, rdb.at] mwN).

Der Bf konnte im Zusammenhang mit seinen Besuchen in der öffentlichen Biosauna und beim Heilmasseur weder eine ärztliche Verordnung vorlegen noch Ersätze durch die Sozialversicherung nachweisen. Die entsprechenden Aufwendungen konnten daher nicht anerkannt werden.

B.4. Zu den Apothekenrechnungen (Posten 4):

Nach übereinstimmender Rechtsansicht sind Aufwendungen für Medikamente einschließlich ärztlich verordneter homöopathischer Präparate als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm. 78, ABC

der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort "Krankheitskosten" [Stand 01.09.2013, rdb.at] mwN).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass jene Aufwendungen für Medikamente, die einen Zusammenhang mit der Behinderung des Bf's erkennen ließen, als Heilbehandlungskosten bzw. außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden konnten. Insbesondere galt dies auch für die ärztlich verordneten homöopathischen Präparate. Es konnten sohin aus diesem Titel insgesamt **804,82 €** anerkannt werden (siehe Beweiswürdigung).

Jene Aufwendungen für Aufwendungen, die keinen Zusammenhang mit der Behinderung erkennen ließen, wie zB Hustensaft, Salben etc. konnten zwar als außergewöhnliche Belastungen, jedoch - da im Zusammenhang mit allgemeinen Krankheiten - mit Selbstbehalt berücksichtigt werden (= **68,40 €** - siehe Beweiswürdigung).

Fahrtkosten zur Apotheke (im gegenständlichen Fall zur Apotheke1 im Ausmaß von 15,84 €) sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes mangels Zwangsläufigkeit grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, da Fahrten zwecks Anschaffung von Medikamenten nach allgemeiner Lebenserfahrung in der Regel mit Fahrten zur Anschaffung von Gütern des täglichen Lebens (zB Lebensmitteln etc.) verbunden werden. Eine Ausnahme wäre nur denkbar, wenn ein bestimmtes Medikament tatsächlich sofort verfügbar sein müsste, was gegenständlich aber nicht der Fall war (BFG 16.04.2018, RV/5101899/2017; BFG 29.02.2016, RV/4101306/2015).

B.5. Zur Fußpflege (Posten 7):

Abgesehen davon, dass der Bf hierüber nur noch teilweise über Belege verfügte, ist festzuhalten, dass Fußpflegekosten grundsätzlich auch bei Vorliegen einer Behinderung keine ärztlichen Therapiekosten (und damit keine Heilbehandlungskosten) im Sinne des § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen darstellen. Sie können somit nicht neben dem dem Bf zustehenden Behindertenfreibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 berücksichtigt werden, sondern sind von diesem abgedeckt (siehe zB BFG 18.04.2014, RV/5100566/2014).

B.6. Zu den Auslandsaufenthalten (Reisen nach Teneriffa im März und September/ Oktober 2015 sowie nach Kroatien/Rab im Juli 2015):

Nicht jeder auf ärztliches Antraten aus medizinischen Gründen durchgeführte Aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung.

Vielmehr wurden auf Grundlage einer umfangreichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die abgabenrechtliche Berücksichtigung ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich krankheitsbedingter Reisen strenge Vorgaben aufgestellt (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164; VwGH 25.04.2002, 2000/15/0139). Deren Erfüllung ist notwendig, um eine korrekte Abgrenzung von Erholungsreisen, die den Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung zuzuordnen und damit steuerlich nicht absetzbar sind, zu gewährleisten.

Die der Krankenbehandlung (unmittelbar) dienende Reise muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheinen (UFS 11.10.2011, RV/0386-F/10).

Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt bei Auslandsaufenthalten, die in Hotels oder Privatquartieren verbracht werden, nur in Betracht, wenn der Aufenthalt nicht den Charakter eines Erholungsurlaubes, sondern jenes eines Kuraufenthaltes hat (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120; VwGH 31.03.2017, Ra 2015/13/0042).

Der Aufenthalt für Zwecke der Heilbehandlung muss daher in Form einer „Kur“, die in einem unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführten Heilverfahren besteht, absolviert werden. Auf die im Zusammenhang mit Krankheiten stehenden Reisen sind die von der Judikatur entwickelten Grundsätze für Kurreisen anzuwenden. Demnach ist eine der Voraussetzungen für die Anerkennung eine **nachweislich kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung**. Dadurch ist sichergestellt ist, dass nicht bloß eine Erholungsreise vorliegt, die zwar ebenfalls der Gesundheit förderlich ist, aber nicht zu zwangsläufigen und außergewöhnlichen Aufwendungen im Sinne des § 34 EStG 1988 führt (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Weiters bedarf es zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes der Vorlage eines **vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses**, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Unterscheiden sich medizinisch indizierte Reisen nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht von Erholungsreisen, sind sie nach der Rechtsprechung mangels ausreichender Abgrenzung von der steuerlich unbeachtlichen privaten Sphäre nicht als zwangsläufig anzusehen und können steuerlich keine Berücksichtigung finden (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123). Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um einen Auslandsaufenthalt handelt (BFG 11.05.2015, RV/5100511/2013, unter Verweis auf VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120).

Klimakuren ohne ärztliche Behandlung am Kurort lassen sich von herkömmlichen Urlaubsreisen nicht trennen und sind daher – auch bei ärztlicher Empfehlung – nicht abzugsfähig (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort "Kurkosten", [Stand 1.9.2013, rdb.at]).

Kosten für Reisen ans Meer erwachsen somit nicht alleine dadurch zwangsläufig, dass der Arzt aus medizinischen Gründen eine solche empfiehlt (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120). Für die Anerkennung als Kurreise reicht ebenso nicht aus, dass der Aufenthalt der Gesundheit förderlich ist (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Auch nach der zur diesbezüglich vergleichbaren Rechtslage deutschen Rechtsprechung macht alleine der Umstand, dass der Meeresaufenthalt infolge einer Erkrankung ratsam ist, um die Beschwerden zu lindern oder einer Verschlimmerung der Erkrankung vorzubeugen, einen Meeresaufenthalt und die damit verbundenen Kosten noch zu keiner als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Therapie bzw. Heilbehandlung (BFG 11.05.2015, RV/5100511/2013; FG Nürnberg, 30.4.2014, Az 3 K 363/13).

Im gegenständlichen Fall wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 18.07.2018 im Zusammenhang mit seinen Auslandsaufenthalten in Teneriffa (05. - 26.03.2015 und 21.09. - 19.10.2015) und Kroatien (09. - 26.07.2015) um Darstellung des konkreten Tagesablaufes, Bekanntgabe der Reisebegleitung sowie Mitteilung gebeten, ob an den Aufenthaltsorten jeweils konkret ärztlich verordnete Behandlungen vorgenommen worden seien. Weiters wurde er um allfällige Vorlage eines vor Antritt der Reise ausgestellten ärztlichen Schreibens ersucht, das nicht bloß eine Empfehlung darstellte, sondern die unbedingte medizinische Notwendigkeit der jeweiligen Reise bestätigte.

In Reaktion auf dieses Ersuchen legte der Bf einen "Ärztlichen Befundbericht" seines Arztes vom 30.07.2018 vor, wonach bei seiner Krankheit (Form der Muskelathropie, an der er schon länger leide) Wärme sehr hilfreich sei. Deswegen seien auch eine "Wärme-Klimakammer" nach den ayurvedischen Massagen und ein regelmäßiger Aufenthalt in wärmeren Klimazonen von ihm seit 2010 ausdrücklich empfohlen worden.

Erläuternd merkte der Bf an, dass seine Frau sämtliche Ausbildungen gemacht habe, um die Ayurveda-Behandlungen zu ermöglichen. Sie arbeite seit seiner Krankheit auch nur 20 Stunden geringfügig. Der Tagesablauf in den Urlauben sei noch intensiver, da seine Frau die ganze Zeit für ihn da sei und sehr viele motorische Bewegungsübungen auch in der freien Natur gemacht werden könnten. Für diese Erkrankung sei es sehr wichtig, dass er zweimal im Jahr 3-4 Wochen in Destinationen verbringe, wo es dementsprechende optimale gleichmäßige Temperaturen gebe, da er dadurch relativ schmerzfrei sei und mehr Bewegungsfreiheit habe. Damit könne er vor dem Winter auftanken, damit er gut über die kältere Jahreszeit komme; im Frühjahr könne er seine Speicher wieder auffüllen. Eine durchgehende sechsmonatige Überwinterung in einer warmen Destination sei für ihn nicht leistbar und hätte auch der Arbeitgeber seiner Frau dafür kein Verständnis.

Begleitet werde er auf den Reisen von seiner Frau und Betreuerin. Ab seinem Indienaufenthalt wüssten er und sein Arzt Arzt1, dass ihm die klimatische Wärme gut tue und sein Körper dadurch Stabilität erreiche. Dies sei auch von Fr. Arzt2 bestätigt worden. Die Wärme sei ein Schlüsselfaktor seines körperlichen Wohlbefindens.

Diesen Antworten auf die Fragen des Bundesfinanzgerichtes vom 18.07.2018 war zu entnehmen und wurde dies vom Bf auch im Rahmen des Erörterungsgespräches am 17.01.2019 bestätigt, dass die Tagesabläufe des Bf's während seiner Auslandsaufenthalte **nicht in kurmäßiger Form** organisiert waren. Vor allem wurde dort **kein Heilverfahren unter ärztlicher Aufsicht** und Betreuung durchgeführt. Der Bf konnte auch nicht einzelne an seinen ausländischen Aufenthaltsorten auf ärztliche Anordnung vorgenommene Heilbehandlungen nachweisen.

Darüber hinaus konnte er auch **keine Verordnung** eines Arztes vor Antritt der jeweiligen Reise vorlegen. Die mit der Beschwerde vorgelegte Bestätigung/Arzt2 stammt vom 13.10.2016 und spricht auch lediglich eine Empfehlung für einen Aufenthalt in einer warmen Region bzw. Wärmeapplikationen speziell während der kalten Jahreszeit aus. Der lange nach Absolvierung der Reisen 2015 ausgestellte Befundbericht/Arzt1 vom 30.07.2018 spricht ebenfalls nur davon, dass die Wärme für den Bf sehr hilfreich sei.

Eine Wärme-Klimakammer nach den ayurvedischen Massagen und ein regelmäßiger Aufenthalt in wärmeren Klimazonen wurde von ihm ebenfalls seit 2010 lediglich empfohlen.

Bei beiden Bestätigungen handelte es sich nicht um vor Antritt der Reise ausgestellte ärztliche Zeugnisse, aus denen sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben hätte, wie dies vom Verwaltungsgerichtshof gefordert wird (VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Wenn dem Bf auch durchaus darin Glauben zu schenken ist, dass, wie er ins Treffen führte, die Wärme ein wesentlicher Schlüsselfaktor für sein körperliches Wohlbefinden ist, so stand im gegenständlichen Fall unübersehbar fest, dass die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Kriterien für die Anerkennung einer Auslandsreise aus Krankheitsgründen als außergewöhnliche Belastung nicht vorlagen. Eine Abgrenzung von einer den Aufwendungen für die allgemeinen Lebensführung zuzuordnenden Erholungsreise war aufgrund dessen nicht möglich und konnten die entsprechenden Aufwendungen daher nicht anerkannt werden.

B.7. Zur Sauna-Kabine:

Um Kosten als außergewöhnliche Belastungen qualifizieren zu können, bedarf es zunächst einer vermögensmindernden Ausgabe. Darunter sind Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind (ua VwGH 22.10.1996, 91/14/0172).

Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden (VwGH 11.01.1980, 513/79).

Diese "Gegenwerttheorie" findet dort ihre Grenze, wo das neu geschaffene bzw. angeschaffte Wirtschaftsgut bloß eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat (vgl. wiederum VwGH 11.01.1980, 513/79). Darunter fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden und grundsätzlich für jemand anderen keinen Nutzen darstellen (zB Prothesen, Brillen etc.).

Bei einer Heimsauna handelt es sich grundsätzlich nicht um ein Wirtschaftsgut, das ausschließlich für den eigenen persönlichen Gebrauch einen Nutzen bringen kann. Vielmehr handelt es sich dabei um ein solches mit allgemeiner Verkehrsfähigkeit. Nach dem vorherrschenden Verständnis der Marktteilnehmer ist eine Heimsauna ebenso wie eine Infrarotwärmekabine (siehe hierzu BFG 08.02.2017, RV/2100077/2017) allgemein dem Wellnessbereich zuzuordnen. Sie ist nicht auf ein spezielles Krankheitsbild ausgerichtet, sondern zielt im Regelfall darauf ab, ganz allgemein zur Förderung von Wohlbefinden und Fitness beizutragen sowie als Gesundheitsvorsorge zu dienen. Immer mehr Verbraucher auf den Wellness-Faktor im Eigenheim zurück. Der Einbau einer Sauna steht dabei sehr hoch im Kurs (Internetadresse). Besonders die Zirbensauna erfreut sich immer größerer Beliebtheit.

Ausgaben für den Erwerb solcher Wirtschaftsgüter mit allgemeiner Verkehrsgängigkeit sind aber in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung

ausgeschlossen, weil die Anschaffung zu einem Vermögenswert führt, der auch für einen Dritten (zB einen potentiellen Käufer) einen Wert darstellt (Gegenwerttheorie).

Als außergewöhnliche Belastung kommen nur jene Mehraufwendungen in Betracht, die aufgrund der spezifisch behindertengerechten Ausstattung eines Wirtschaftsgutes anfallen und für welche realistischerweise davon auszugehen ist, dass sie bei einem unterstellten Verkauf nicht abgegolten werden (BFG 10.12.2015, RV/2100493/2014; VwGH 27.02.2014, 2011/15/0145; VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292).

Im gegenständlichen Fall wurde vom Bf eine Sauna-Kabine angeschafft, die durchaus den am Markt gängigen Modellen entspricht und über keine spezifisch auf seine Behinderung ausgerichteten (Zusatz)Vorrichtungen verfügt, die im Falle eines Verkaufs nicht abgegolten würden.

Wenn der Ankauf der Sauna auch, wie der Bf glaubhaft unter Berufung auf die vorgelegten ärztlichen Bestätigungen vorbrachte, für Zwecke der optimalen Behandlung seiner Krankheit erfolgte, so ändert dies nichts daran, dass es mit der Bestreitung des Kaufpreises nicht zu einem endgültigen Abfluss des entsprechenden Betrages von seinem Vermögen gekommen ist. Vielmehr floss dem Vermögen des Bf's im Gegenzug ein Vermögensgegenstand (Sauna) im Wert des abgeflossenen Geldbetrages zu. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen aber, wie der Verwaltungsgerichtshof eindeutig festgehalten hat, dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn also eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292; VwGH 27.02.2014, 2011/15/0145).

Die Aufwendungen für den Ankauf der Sauna-Kabine konnten daher nicht anerkannt werden.

B.8. Ergebnis:

Aufgrund obiger Ausführungen errechneten sich die neben dem Behindertenfreibetrag als **außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt** anzuerkennenden Aufwendungen laut gegenständlichem Erkenntnis folgendermaßen (Beträge in €):

1a) Heilpraktiker1/ Heilpraktiker BRD, Ort1 - siehe Punkt B.1.	1.207,95
1b) Arzt1, Ort2 - siehe Punkt B.2.	162,79
2) Biosauna - siehe Punkt B.3.	0,00
3) Arzt2, Ort3, Akupunktur - siehe Punkt B.2.	1.390,30

4) Apotheken-Rechnungen - siehe Punkt B.4.	804,82
5) 2 x Heilpraktikerin ² , Passau - siehe Punkt B.1.	227,32
6) Ma, Heilmasseur, Ort ⁴ - siehe Punkt B.3.	0,00
7) Fußpflege - siehe Punkt B.5.	0,00
8) Reise/März 2015 Teneriffa - siehe Punkt B.6.	0,00
9) Reise/21.09. – 19.10.2015 Teneriffa - siehe Punkt B.6.	0,00
10) Reise/Juli 2015 Insel Rab/Kroatien - siehe Punkt B.6.	0,00
11) Honorarnote Arzt ³ - siehe Punkt B.2.	214,43
12) Biosauna für daheim - siehe Punkt B.7.	0,00
SUMME	4.007,61

Der angefochtene Bescheid war daher entsprechend abzuändern und spruchgemäß zu entscheiden.

IV) Zum Abspruch über die 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Ob Aufwendungen Krankheitskosten darstellen, die als außergewöhnliche Belastungen absetzbar sind, ist jeweils im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende sachliche Geschehen zu beurteilen. Insbesondere die Frage der Abgrenzung der krankheitsbedingten Aufwendungen von den Kosten der allgemeinen Lebensführung ist durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits ausreichend geklärt (siehe zB VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120 zu den Auslandsaufenthalten sowie VwGH 27.02.2014, 2011/15/0145 zur Anschaffung der Sauna-Kabine). Es war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Linz, am 23. Jänner 2019