

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. März 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 8. März 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und die Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2016 wie folgt berechnet:

1. Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2014:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit übermittelte Lohnzettel	Stpfl. Bezüge (245)	
Bundesdienst	72.974,36 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-490,50 €	72.483,86 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		72.483,86 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €

Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988		-1.000,00 €
Steuerberatungskosten		-287,16 €
Kirchenbeitrag		-400,00 €
Außergewöhnliche Belastungen: Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes § 34 (4) EStG 1988		-122,86 €
Selbstbehalt		122,86 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung		-2.784,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen		-5.818,48 €
Einkommen		62.134,22 €
Die Einkommensteuer gem. §33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(62.134,22 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$		21.302,11 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		21.302,11 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		20.957,11 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:		
0% für die ersten 620,00		0,00 €
6% für die restlichen 11.797,89		707,87 €
Einkommensteuer		21.664,98 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-26.989,07 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		0,09 €
Festgesetzte Einkommensteuer		-5.324,00 €

2. Berechnung Einkommensteuer 2015

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Stpfl. Bezüge (245)	
Bundesdienst	76.238,64	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	76.106,64 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		76.106,64 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag Sonderausgaben		-60,00 €
Steuerberatungskosten		-462,84 €
Kirchenbeitrag		-400,00 €

Außergewöhnliche Belastungen:		
(§ 34 (4) EStG 1988)		-218,62 €
Selbstbehalt		218,62 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung		-2.784,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen		-2.533,44 €
Einkommen		69.866,36 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (69.866,36-60.000,00)x0,5+20.235,00		25.168,18 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		25.168,18 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		24.823,18 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:		
0% für die ersten 620,00		0,00 €

6% für die restlichen 12.335,35		740,12 €
Einkommensteuer		25.563,30 €
Anrechenbare Lohnsteuer		-28.653,44 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		0,14 €
Festgesetzte Einkommensteuer		-3.090,00 €

3. Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2016:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	Stpfl. Bezüge (245)	
Bundesdienst	38.282,52 €	
Bundesdienst	45.512,79 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-530,24 €	83.265,07 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		83.265,07 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Steuerberatungskosten		-762,48 €
Kirchenbeitrag		-400,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:		

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)		-75,86 €
Selbstbehalt		75,86 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung		-2.784,00 €
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen		-17.269,19 €
Einkommen		61.989,40 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
0% für die ersten 11.000,00		0,00 €
25% für die weiteren 7.000,00		1.750,00 €
35% für die weiteren 13.000,00		4.550,00 €
42% für die weiteren 29.000,00		12.180,00 €
48% für die restlichen 1.989,40		954,91 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		19.434,91 €
Verkehrsabsetzbetrag		-400,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		19.034,91 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:		
0% für die ersten 620,00		0,00 €
6% für die restlichen 15.138,40		908,30 €
Einkommensteuer		19.943,21 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-30.781,22 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		0,01 €
Festgesetzte Einkommensteuer		-10.838,00 €

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorweg ist festzuhalten, dass der Bf. mit Ersuchen um Ergänzung vom 03.05.2017 bzw. vom 17.10.2016 aufgefordert wurde, sämtliche beantragte Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen.

In den jeweiligen Antwortschreiben wurden Aufstellungen sowie umfangreiche Belegsammlungen für die Jahre 2014 bis 2016 nachgereicht.

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 5. März 2018 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2016 wurde von den Erklärungen aus folgenden Gründen abgewichen:

„Sonderausgaben für 2014-2016:

Da Sie die Kosten betreffend der Weiterversicherung, Renten in Höhe von € 300,-/Jahr für die Jahre 2014-2016 in der Vorhaltsbeantwortung vom 06.02.2018 zurück ziehen, wurden diese in Ihrem Bescheid nicht berücksichtigt.

Für die Jahre 2014 und 2015 wurde der Sonderausgabenerhöhungsbetrag beantragt. Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG steht der Sonderausgabenerhöhungsbetrag nur dann zu, wenn für mindestens drei Kinder mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag (Auszahlung mit Familienbeihilfe) zusteht. Da im Jahr 2014 und 2015 bloß für zwei Kinder Familienbeihilfe bezogen wurde, sind nicht alle Voraussetzung erfüllt, dies hat zu Folge, dass der Erhöhungsbetrag für diese Jahre nicht anerkannt wird.

Für das Kalenderjahr 2016 wurden Steuerberatungskosten in Höhe von € 836,64 erklärt. Laut den vorgelegten Unterlagen vom 06.02.2018 wurde eine Honorarnote in Ihrer Kalkulation doppelt erfasst, dieser Irrtum wurde amtswegig korrigiert. Die Steuerberatungskosten für das Jahr 2016 wurden auf € 762,48 angepasst.

Gemäß § 16 EStG sind Werbungskosten eines Arbeitnehmers Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
 - ° subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden
- oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Fachliteratur

Kosten für Fachliteratur, die auch für nicht in ihrer Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse sein können, stellen selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden.

Daher konnten, von den insgesamt beantragten Kosten für Fachliteratur in Höhe von € 1.012,97 für die Jahre 2014-2016, bloß € 101,30 gewährt werden.

Fachliteratur	2014	2015	2016	Nicht gewährt
	€ 53,80			Museum
	€ 30,06			Abonnement

	€ 29,00		€ 193,99	DVD
		€ 24,32	€ 580,51	Allgemeine Bücher

Arbeitsmittel

Die Kosten für die Pflege eines Arbeitszimmers fallen unter die nicht abzugsfähigen Aufwendungen gem. § 20 EStG, daher wurden die beantragten Arbeitsmittel für das Kalenderjahr 2016 in Höhe von € 696,51 auf € 568,21 gekürzt.

Aus- und Fortbildungskosten + Reisekosten

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen, sind nicht abzugsfähig.

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, bei denen jedoch ebenso ein Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung nicht auszuschließen ist, liegen nur dann abzugsfähige Kosten vor, wenn sich die Aufwendungen für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit ist dabei dahingehend zu verstehen, ob die Aufwendungen objektiv für die Erwerbstätigkeit sinnvoll sind.

In Beantwortung auf unser Ergänzungsersuchen vom 10.01.2018 begründeten Sie, dass Ihr BWL Studium bis zu Ihrer Pensionierung im Jahr 2016 damit, dass Sie hauptsächlich beabsichtigen Ihre Kontakte auf der Wirtschaftsuniversität aufrechtzuerhalten, am neusten Stand zu bleiben, sowie einen kostenlosen Zugang zu Skripten und Lernunterlagen zu erhalten.

Die Kosten im Zusammenhang mit dem Universitätsstudium stehen daher, mangels beruflicher Notwendigkeit, nicht zu.

Mehraufwendungen eines Körperbehinderten im Zusammenhang mit der Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges können höchstens als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, doch diese sind mit dem Pauschalbetrag für ein Behinderte-KFZ abgegolten.

	2014	2015	2016
Studiengebühr	€ 36,50	€ 37,40	€ 37,90

Reisekosten-Studium	€ 343	€ 343	€ 0
Reisekosten-KFZ-Kosten	€ 0	€ 0	€ 2.715,09

Weiters wurden die beantragten Kosten für einen Kalender in Höhe von € 20,20 nicht gewährt, da diese Kosten unter die nicht abzugsfähigen Kosten gem. § 20 EStG fallen.

sonstige Werbungskosten

Die angefallenen sonstigen Werbungskosten wurden zur Gänze nicht anerkannt, da es sich um Jahrestreffen, Abteilungstreffen, Feiern (Geburtstag) und sonstige Dienstreisen (die nicht nachgewiesen wurden) handelt.

Journalistenpauschale

Um Aufwendungen als Werbungskosten absetzen zu können, muss zwischen dem Aufwand und den Einnahmen, zu deren Erzielung der Aufwand notwendig ist, ein unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang bestehen. Aufwendungen, die mit den Einnahmen in keinem oder nur in einem mittelbaren Zusammenhang stehen, sind nicht als Werbungskosten absetzbar.

Da Sie keine nichtselbständigen Einkünfte als Journalist beziehen, konnte die Journalistenpauschale von 01.04.2016 - 31.12.2016 nicht berücksichtigt werden. Auch als selbstständiger Journalist im Jahr 2016 erzielen Sie keine Einnahmen, dies hat zu Folge, dass diese Pauschale ebenfalls nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden kann.

Außergewöhnliche Belastungen für 2014 -2016

Krankheitskosten mit Selbstbehalt

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Ihrer persönlichen Assistenten stehen (Begleitung auf Dienst-, und Privatreisen, Kosten Vermittlungsorganisation, Assistenzkosten) sind durch den Bezug des Pflegegeldes abgegolten.

Die Kosten betreffend Mundhygiene für die Jahre 2014-2016 in Höhe von € 320,00 und eine Mahnung des Zahnarztes in Höhe von € 50,- fallen unter die nicht abzugsfähigen Aufwendungen gem. § 20 EStG, daher konnten diese nicht gewährt werden.

	2014	2015	2016
Mundhygiene	€ 240,00	€ 80,00	€ 0,00

Begleitung	€ 3.890,00	€ 3.248,60	€ 5.775,00
Mahnung	€ 50,00	€ 0,00	€ 0,00

Zusätzliche Kosten

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten einer Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß neben dem allgemeinen Behindertenpauschale und gegebenenfalls neben den Pauschbeträgen nach §§ 2 und 3 der Verordnung zu berücksichtigen. Auch eine Anrechnung pflegebedingter Geldleistung findet nicht statt.

Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten.

Daher konnten die Aufwendungen für Massagen, Urinal, Rehabilitation, div. Transporte, Pflegemittel, Kosten im Krankenhaus, Bettwäsche, Spezialdecke und Sonderbekleidungen nicht berücksichtigt werden. Weiters sind die Töpfe für die Zubereitung einer speziellen Kost, Spezialhalterung für den Überkopffernseher sowie Kauf einer Matratze samt Lieferung nicht abzugsfähig.

Der überwiegende Teil der beantragten zusätzlichen Kosten in Höhe von € 59.763,85 abzüglich des Zuschusses der BVA in Höhe von € 15.000,- betrifft den Einbau/Umbau eines Lifes und Bades. Aus Ihren Unterlagen geht hervor, dass dieser Lift und das Bad im Einfamilienhaus der Mutter in Adr.2 eingebaut wurde.

Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung eines Eigenheimes stellen außergewöhnliche Belastungen dar, soweit es sich dabei um einen verlorenen Aufwand handelt. Abzugsfähig sind z. B.: der Einbau einer Behindertentoilette, die rollstuhlgerechte Adaptierung einer Wohnung oder der Einbau eines Lifes in einem zweigeschossigen Haus zwecks behindertengerechter Ausstattung sowie sonstige durch die Behinderung unmittelbar veranlasste Einbauten.

Werden die Kosten für Hilfsmittel von unterhaltsverpflichteten Angehörigen getragen, können sie nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Weiters geht aus Ihren Unterlagen hervor, dass Ihr Hauptwohnsitz im Adr.1 ist. Da diese Kosten für Ihre Mutter aufgewendet wurden und sie eine Pension über € 11.000,00 bezieht, konnten diese bei Ihnen nicht anerkannt werden.

	2014	2015	2016
--	------	------	------

Sonderbekleidung+ Spezialdecke	€ 2.173,54	€ 94,90	€ 1.428,74
Pflegemittel	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Bettwäsche	€ 0,00	€ 0,00	€ 40,09
Massage	€ 2.320,00	€ 1.650,00	€ 50,00
Matratze	€ 629,00	€ 0,00	€ 0,00
Diätzubereitung/Töpfe	€ 0,00	€ 0,00	€ 448,00
Umbau	€ 0,00	€ 0,00	€ 59.763,85
Urinal	€ 48,86	€ 112,63	€ 0,00
Reha	€ 798,56	€ 1.323,66	€ 0,00

Mit Eingaben jeweils datiert vom 15. März 2018 erhob der Bf. gegen die oa Bescheide betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2016 **Beschwerde** und beantrage folgende Änderungen:

„1) zu Werbungskosten

- die Akzeptanz der **Fachliteratur 2014** des Abonnements der Österreichischen Militärischen Zeitschrift in Höhe von Euro 30,06:

In fast allen Artikeln und Informationen dieser Zeitschrift werden Fachtermini verwendet und ist ein spezifisches Hintergrundwissen erforderlich, sodass ein allgemeines Interesse von nicht in dieser Berufssparte tätigen Personen auszuschließen ist;

die Akzeptanz der Kosten meines Studiums 2014, 2015 und 2016

die Ablehnung der Kosten meines Studiums sind meiner Ansicht nach nicht gerechtfertigt, da sie sowohl „Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung“ darstellen als auch die Aufwendungen objektiv für die Erwerbstätigkeit sinnvoll waren: neben den militärischen und juristischen Aspekten meiner Tätigkeit als Leiter der Abteilung ***1*** hatte ich auch betriebswirtschaftliche Aufgaben wahrzunehmen, wie zum Beispiel die Steuerung und Kontrolle von Produktion- und Instandsetzungsabläufen, von der Lagerhaltung der Lager der Heereslogistikzentren, der Organisation der Instandhaltung der Kommunikationsleitungen sowie die Leitung von insgesamt zehn logistischen Betrieben mit

einem Personalumfang von mehr als 1500 Personen. Ich hatte unter anderem Kosten-Nutzenrechnungen anzustellen, Effizienzvergleichsrechnungen durchzuführen, auf die Bedürfnisse des Heeres abgewandelte Marketingkonzepte zu erstellen sowie Verhandlungen mit akademisch ausgebildeten Betriebswirten zu führen. Der Umfang des von mir zu verantworteten Budgets betrug einiges über Euro 10 Millionen. Die objektive Sinnhaftigkeit weiterer akademischer Aus- und Fortbildung erscheint mir daher unmittelbar einsichtig zu sein. Da ich vor Bestellung zu dieser Funktion Lehrer an der Landesverteidigungsakademie war, erfülle ich auch die Forderung, dass die Kosten eine Umschulung im verwandten Beruf darstellen sollen.

Im Übrigen halte ich auch die Fortführung dieses Studiums nach meiner Pensionierung 2016 für sinnvoll, da ich seit dieser Zeit meine 40-jährige logistische Erfahrung journalistisch verwerte und bereits 2017 diesbezügliche Einnahmen von mehr als Euro 800, 00 erlangen konnte.

-Die Akzeptanz der dienstlich begründeten Fahrtkosten die mein Dienstgeber nicht berücksichtigt hat sowie der privat begründeten Fahrtkosten:

die Anerkennung derartiger Kosten ist im Einkommensteuergesetz vorgesehen, wurde jedoch im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt; sowohl die dienstlichen als auch die privat begründeten Fahrtkosten sind im unmittelbaren Zusammenhang mit der Bewältigung meiner Behinderung angefallen.

2) Zu Außergewöhnlichen Belastungen

die Akzeptanz zusätzlicher Kosten:

Gemäß Bescheid des Bundesfinanzgerichtes vom 24. 2. 2014, GZ. RV/7101422/2013, sind zusätzliche Kosten, insbesondere für Massagen, Rehabilitation und diverse Transporte, Sonderbekleidung, anzuerkennen. Darunter fällt meines Erachtens auch die Spezialhalterung für den Überkopffernseher, da seine Beschaffung in unmittelbarem Zusammenhang mit meiner Behinderung steht. Unrichtig ist die Auffassung, dass auch Kosten für Materialien durch das Pflegegeld abgegolten seien; nach der ständigen Rechtsprechung ist das Pflegegeld ausschließlich zur Abdeckung von pflegerischen Leistungen der Betreuung und Hilferichtung vorgesehen.

Die Akzeptanz der KFZ –Kosten:

Da meine Behinderung ausschließlich mit meinem adaptierten Fahrzeug in Verbindung mit Rollstuhl und persönlicher Assistenz zulässt, halte ich die Betriebskosten meines KFZ anteilig für Werbungskosten bzw. Kosten der Behinderung. Ich widerspreche der Auffassung, dass meine diesbezüglichen Aufwendungen ausschließlich mit einem Pauschalbetrag abgegolten werden können, vielmehr beantrage ich die Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten. Die

Verwendung meines behinderten gerecht adaptierten Fahrzeuges und dessen Benutzung für meine verpflichtenden externen Besprechungen und Inspektionsreisen, für mein Studium sowie meine Reha Aufenthalte waren unabdingbar, da mir weder reisen mit Dienstfahrzeugen noch längere Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln möglich waren und sind.

In der Beschwerde vom 15. März 2018 gegen das Jahr 2016 brachte der Bf. ergänzend vor:

„Hinsichtlich des **Einbaus eines Liftes** stelle ich fest, dass ich aufgrund meiner Scheidung im Mai 2016 über keine andere Wohnmöglichkeit verfügte, als im Hause meiner Mutter. Es war auch damals für mich noch nicht abzusehen, ob und wann ich eine leistbare Wohnung in Wien erlangen würde, dies auch im Hinblick auf Überlegungen zur Übertragung des Hauses auf mich und der Absicht, dort meinen Ruhestand zu verbringen. Der rasche Einbau des Liftes war zwingend notwendig, da es mir anders nicht möglich gewesen wäre, in mein Schlafzimmer zu kommen. Somit sehe ich für 2016 den Tatbestand erfüllt, durch den Einbau eines Liftes in einem zweigeschossigen Haus eine behindertengerechte Ausstattung für mich herzustellen. Im Übrigen ist meine Mutter nach wie vor gehfähig und benötigt den Lift nicht. Ich verdanke es einer glücklichen Fügung, dass mir im September 2017 eine kleine Gemeindewohnung in Wien zugesprochen wurde, die jedoch auch erst -2018 bezugsfertig wurde.

Akzeptanz der Kfz- die Kosten:

Da meine Behinderung Mobilität ausschließlich mit meinem adaptierten Fahrzeug in Verbindung mit Rollstuhl und Persönlicher Assistenz zulässt, halte ich die Betriebskosten meines KFZ anteilig für Werbungskosten bzw. Kosten der Behinderung. Ich widerspreche der Auffassung, dass meine diesbezüglichen Aufwendungen ausschließlich mit einem Pauschalbetrag abgegolten werden können, vielmehr beantragte ich die Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten. Die Verwendung meines behindertengerecht adaptierten Fahrzeuges und dessen Benutzung für meine verpflichtenden externen Besprechungen und Inspektionsreisen, für mein Studium sowie meine Reha Aufenthalte waren unabdingbar, da mir weder Reisen mit Dienstfahrzeugen noch längere Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln möglich waren und sind.“

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** jeweils datiert vom 31. Oktober 2018 bzw zusätzlicher händischer Begründung vom 30.10. 2018 wurde den Beschwerde teilweise Folge gegeben. Begründend wurde ausgeführt:

„Fachliteratur:

In den Einkommensteuererstbescheiden vom ***BF1StNr1***.03.2018 wurde für die Jahre 2014 bis 2016 € 66,50 folgende Literatur

- Uibersicht Des Bey Der K. K. Oesterreichischen Armee Bestehenden Militär-Oeconomie-Systems Und Aller Dahin Bezug Nehmenden Gesetze, € 24,50

- Intelligence in the Cold War: What Difference did it make, € 42,00
- "Sachbücher", € 30,80

zuerkannt.

Während der Inhalt des letzten Buches aufgrund der Rechnungsbezeichnung nicht erkennbar ist, sind die ersten drei Werke Literatur, die auch bei nicht in Ihrer Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem, geschichtlichen Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist und stellen somit laut der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Werbungskosten dar (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184).

Darüber hinaus ist es Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit der beantragten Druckwerke im Einzelnen darzutun. Mangelt es an der Offenlegung, ist den Aufwendungen der Abzug als Werbungskosten zur Gänze zu versagen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Da eben diese Berufsbezogenheit jedoch nicht dargelegt wurde, konnten die Aufwendungen für die oben genannten Werke nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Fortbildungskosten:

In Ihrer Beschwerde vom 15.03.2018 beanstanden Sie, dass die Aufwendungen für Ihr BWLStudium nicht berücksichtigt worden seien. Dazu bringen Sie im Wesentlichen vor, dass Sie im Rahmen Ihrer Tätigkeit beim Bundesheer betriebswirtschaftliche Aufgaben wahrgenommen hätten, weshalb die objektive Sinnhaftigkeit des Studiums unmittelbar einsichtig sei. Ferner führen Sie aus, dass die Fortführung des Studiums auch nach der Pensionierung sinnvoll sei, da Sie ihre logistische Erfahrung schriftstellerisch verwerten würden, wodurch Sie im Jahr 2017 Einnahmen von über € 800,- erzielt hätten.

Hinsichtlich dieser Aufwendungen wurden Sie mit Ersuchen um Ergänzung vom 10.01.2018 aufgefordert einen Studienerfolgsnachweis vorzulegen sowie bezüglich des voraussichtlichen Abschlusses ihres Studiums Stellung zu nehmen. Außerdem wurden Sie ersucht darzulegen, ab wann Sie voraussichtlich aus Ihrer selbständigen schriftstellerischen Tätigkeit Einnahmen erzielen werden.

In Ihrem Antwortschreiben vom 06.02.2018 konnten Sie hinsichtlich Ihres Studienfortschritts lediglich ein Schreiben vorlegen, welches bestätigt, dass Sie im Jahr 2014 an einem zweitägigen Training teilgenommen haben. Einen aktuellen Studienerfolgsnachweis sind Sie dagegen schuldig geblieben. Sie haben diesbezüglich zwei weitere Schreiben nachgereicht, welche belegen, dass Sie im Jahr 1992 sowie im Jahr 2012 zwei Lehrveranstaltungen zu insgesamt drei Semesterwochenstunden absolviert haben.

Außerdem führen Sie selbst aus, dass Sie sich dem Studium hauptsächlich unterzogen hätten, um Kontakte zur Wirtschaftsuniversität zu erhalten, die letztgültige Terminologie zu erlernen und aus der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre relevante Ableitungen für Ihren Arbeitsplatz durchzuführen, was Ihnen durch die Einführung zahlreicher Neuerungen und Verbesserungen auch gelungen sei. Ansonsten hätten Sie durch die Inskription auch erleichterten Zugang zu einem Studentenkonto sowie Lernunterlagen und Skripten gehabt.

Schließlich führen Sie selbst aus, dass Ihr Studium in der Zeit vor Ihrer Pensionierung kurzzeitig völlig zum Stillstand gekommen sei.

§ 119 der Bundesabgabenordnung normiert, dass vom Abgabepflichtigen die, für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame, Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen sind.

Fest steht somit, dass es lediglich vage Nachweise hinsichtlich Ihres BWL-Studiums gibt, nämlich die Bestätigungen über einen zweitägigen Kurs, sowie die beiden Lehrveranstaltungen zu gesamt drei Semesterwochenstunden.

Einen Studienerfolgsnachweis, wie beispielsweise Sammel- oder Diplomprüfungszeugnisse, konnten Sie im Rahmen des rechtlichen Gehörs dagegen nicht herbeischaffen. Sonstige Nachweise oder objektiv nachvollziehbare Umstände für die vorgeblichen Neuerungen und Verbesserungen, welche Sie durch das Studium an Ihrem Arbeitsplatz bewirkt hätten, konnten Sie genauso wenig vorlegen.

Im Gegenteil, Sie führen diesbezüglich selbst aus, dass Sie durch ihre Inskription Kontakte zur Wirtschaftsuniversität erhalten wollten, und leichteren Zugang zu Lernunterlagen erlangen konnten. Weiters führen Sie aus, dass Sie beabsichtigen das Studium im Jahr 2021 zu beenden, während Sie bereits im Jahr 2016 pensioniert worden sind.

Daraus ist jedoch eindeutig erkennbar, dass das vorgebliche Verfolgen eines betriebswirtschaftlichen Studiums für Ihre berufliche Tätigkeit keineswegs notwendig war, da Sie einerseits bisher eindeutig auch ohne das Studium Ihren Beruf ausüben konnten und andererseits keinen einzigen Nachweis erbringen konnten, dass Sie beim Bundesheer tatsächlich vom streitgegenständlichen BWL- Studium profitierten.

Dies gilt insbesondere in Anbetracht der Tatsache, dass Sie selbst Vorbringen, dass das Studium vor Ihrer Pensionierung gänzlich zum Stillstand gekommen sei.

Ferner konnten Sie keinen erwähnenswerten Studienfortschritt nachweisen, womit die Finanzverwaltung hinsichtlich des Studiums von einer privaten Veranlassung ausgeht.

Im Rahmen des Erstbescheides vom 08.03.2018 wurde dazu bereits ausgeführt, dass bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, bei denen jedoch

ebenso ein Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung nicht auszuschließen ist, nur dann abzugsfähige Kosten vorliegen, wenn sich die Aufwendungen für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 30.05.2001, 2000/13/01631).

Wie oben bereits dargelegt, ist jedoch keinesfalls von der beruflichen Notwendigkeit des BWL-Studiums auszugehen, weshalb diesbezüglich lediglich eine private Veranlassung vorliegt.

Zu Ihrer selbständigen schriftstellerischen Tätigkeit ist anzumerken, dass Sie im Jahr 2017 laut Internetrecherche lediglich ein Werk veröffentlicht haben, nämlich: „Kontemplation für Gestresste“.

Ansonsten haben Sie auf Internetseiten Artikel verfasst, welche sich hauptsächlich mit dem Thema Pferde und Reiten auseinandersetzen.

Da somit der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den beantragten Bildungsaufwendungen und den Einnahmen fehlt, ist für die Finanzverwaltung nicht erkennbar inwiefern ein BWL-Studium für das Verfassen von derartigen Texten erforderlich sein soll.

Sie führen dazu im Rahmen des rechtlichen Gehörs und in der Beschwerde zwar an, dass Sie beabsichtigen Literatur mit betriebswirtschaftlichen Inhalten zu verfassen, doch ist es bis dato bei diesen bloßen Absichtserklärungen geblieben.

Vorweggenommene Betriebsausgaben können demgegenüber allerdings nur dann vorliegen, wenn die Verwertung des Wissens anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Die entfernte Möglichkeit mit einem zukünftigen BWL-Abschluss unter Umständen einmal einschlägig schriftstellerisch tätig zu werden, verleiht den Aufwendungen für das Studium hingegen definitiv noch nicht die Eigenschaft von Betriebsausgaben.

Notwendig für Ihre berufliche oder die selbständige schriftstellerische Tätigkeit ist das BWL-Studium entsprechend der obigen Ausführungen somit eindeutig nicht, weshalb von Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen auszugehen ist, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind beziehungsweise der privaten Lebensführung dienen.

Solche Aufwendungen sind jedoch nicht abzugsfähig, womit die Kosten für Ihr BWL-Studium im Ergebnis auch hinsichtlich Ihrer selbständigen schriftstellerischen Tätigkeit nicht zu berücksichtigen sind.

Entsprechend der obigen Ausführungen konnten daher in weiterer Folge die im Jahr 2015 als Aus- bzw. Fortbildungskosten geltend gemachten Aufwendungen für Druckerpatronen, Druckerpapier sowie Druckertinte ebenfalls nicht berücksichtigt werden.

Virenschutz 2014:

Im Jahr 2014 haben Sie die Kosten für einen Kaspersky Virenschutz beantragt. Diese wurde Ihnen im Erstbescheid unter Abzug eines Privatanteils von 40% zuerkannt.

Im Jahr 2014 haben Sie allerdings ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen. Folglich handelt es sich bei den Kosten für das Virenschutzprogramm, um privat -für Ihren Haushalt aufgewendete- Beträge, welche gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG nicht abzugsfähig sind.

Reisekosten:

Die für das Jahr 2014 beantragten Kosten iHv € 466,- für das Seminar in Hernstein können nicht zuerkannt werden, da die vorgelegte Rechnung an das Kommando Einsatzunterstützung gerichtet ist und somit wohl auch vom österreichischen Bundesheer beglichen wurde. Generell ist anzumerken, dass bei Dienstreisen beim österreichischen Bundesheer ein Dienstauftrag erteilt wird. Für derartige Dienstreisen ist bei der Buchhaltung des Heeres Rechnung zu legen, welche binnen sechs Monaten die entsprechenden Aufwendungen ersetzt.

Eine doppelte Berücksichtigung im steuerlichen Rahmen kommt folglich nicht in Betracht. Ferner konnten die beantragten Aufwendungen in Höhe von € 774,20 für anderweitige Dienstreisen im Jahr 2014 nicht mit entsprechenden Belegen oder einem ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch nachgewiesen werden, weshalb sie nicht anzuerkennen waren.

Im Jahr 2015 wurden Reisekosten in der Höhe von insgesamt € 1.133,60 beantragt. Auch diesbezüglich ist festzuhalten, dass keinerlei Unterlagen wie Dienstaufträge oder ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher vorgelegt wurden. Lediglich ein Schreiben des militärischen Immobilien Managements vom 03.04.2015 wurde vorgelegt, welches belegt, dass es einen Aufenthalt von drei Personen vom 31.03.2015 bis zum 03.04.2015 gegeben hat. Das Vorliegen einer dienstlichen Veranlassung ließ sich daraus jedoch nicht ableiten.

Außerdem wurde ein Nachweis über nicht ausgeschöpfte steuerfrei Beträge vom 28.06.2016 vorgelegt. Diesem Schreiben zufolge dürfte Ihnen jedoch ein Betrag nach § 26 EStG in Höhe von € 6,60 zustehen, weshalb er bei Ihnen keine Aufwendung darstellt und folglich nicht abzugsfähig ist. Im Ergebnis waren daher die beantragten Reisekosten für das Jahr 2015 nicht zu berücksichtigen.

Zum Jahr 2016 ist ebenfalls auszuführen, dass keine sachdienlichen Unterlagen zu den beantragten Reisekosten in Höhe von € 575,- nach Linz vorgelegt wurden. Folglich waren die Aufwendungen für Reisekosten im Jahr 2016 ebenfalls nicht zu berücksichtigen.

Die beantragten Reisekosten für Ihr Studium konnten gemäß den obigen Ausführungen zu Fortbildungskosten in keinem der drei streitgegenständlichen Jahren berücksichtigt werden.

§ 3 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen normiert, dass 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 monatlich € 190,- zu berücksichtigen ist.

Eine Möglichkeit die tatsächlichen Kosten zu berücksichtigen, wie Sie es in der Beschwerde beantragen, sieht die Verordnung dagegen schlicht nicht vor, was beispielsweise in der Berufungsentscheidung RV/0746-W/10 des UFSW vom 30.06.2010 bestätigt wird. Folglich kann Ihnen pro Jahr lediglich der entsprechende Pauschbetrag iHv € 2.280,00 zuerkannt werden.

Arbeitsmittel:

Für das Jahr 2016 wurden im Erstbescheid Aufwendungen für Arbeitsmittel in der Höhe von € 568,21 zuerkannt. Da das für € 37,97 beantragte „Kanzleimaterial“ jedoch nicht mit entsprechenden Belegen nachgewiesen wurde, konnten im Rahmen der Beschwerdeentscheidung nur die belegten Kosten in der Höhe von € 530,24 berücksichtigt werden.

Außergewöhnliche Belastungen:

Hinsichtlich der beantragten **Krankheitskosten** ist vorwegzuschicken, dass sich diese in keinem der drei streitgegenständlichen Jahre auswirken, da sie sich stets **unter Ihrem Selbstbehalt** befinden.

Lifteinbau:

In der Beschwerde führen Sie aus, dass Sie aufgrund Ihrer Scheidung im Jahr 2016 im Haus Ihrer Mutter hätten wohnen müssen. Ferner sei nicht absehbar gewesen ob beziehungsweise wann Sie eine preiswerte Wohnung in Wien erlangen würden. Folglich sei der Einbau des Aufzuges zwingend notwendig gewesen, um zu Ihren Räumlichkeiten zu gelangen. Außerdem führen Sie aus, dass Ihre Mutter den Lift nicht benötige. Erst mit September 2017 sei Ihnen eine Gemeindewohnung in Wien zugesprochen worden, welche 2018 bezugsfertig geworden sei, weshalb Sie das Haus Ihrer Mutter in weiterer Folge wieder verlassen hätten.

Entsprechend der aktuellen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Errichtungskosten für einen Lift, der nachträglich in oder an einem Gebäude installiert wird, keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn der Lift auch für Nichtbehinderte geeignet und aufgrund seiner Beschaffenheit für alle Bewohner des Gebäudes nutzbar und in einem Wohnhaus auch für körperlich nicht eingeschränkte Personen von Wert ist (VwGH 27.06.2018, Ra 2017/15/0006).

Sie haben eine Rechnung zu dem Lift „VITMAX P“ vorgelegt, aus der hervorgeht, dass 3 Ladestellen eingeplant wurden und der Lift eine Tragkraft von 360kg hat. Eine Internetrecherche hat ferner ergeben, dass es sich bei dem Aufzugmodell „VITMAX P“ um einen gewöhnlichen Lift handelt, welcher auch für Nichtbehinderte geeignet ist. Folglich ist erkennbar, dass der Lift auch für andere Bewohner/ Gäste des Hauses nutzbar und auch für körperlich nicht eingeschränkte Personen von Wert ist.

Mit oben zitierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes soll augenscheinlich verhindert werden, dass Wohnungen von Angehörigen beziehungsweise anderen Hausbewohnern aus Steuergeldern mit Aufzügen nachgerüstet werden.

Dies kann natürlich auch aus Vorsorgegründen erfolgen und daher bereits in einem Zeitraum geschehen, in dem die betroffenen Personen noch gut zu Fuß sind und der Lift nicht zwangsläufig benötigt wird.

Im vorliegenden Sachverhalt erscheint dies besonders offenkundig, da Sie laut zentralem Melderegister nach einem Zeitraum von nicht einmal fünf Monaten bereits wieder aus dem Haus Ihrer Mutter ausgezogen sind.

Ferner steht aufgrund der vorgelegten Rechnungen fest, dass der Umbau des Hauses knappe € 60.000,- gekostet hat. Nach Ansicht der Finanzverwaltung hätte dieses Geld -trotz des angespannten Wohnungsmarktes- durchaus erfolgsversprechend aufgewendet werden können, um eine passende, ebenerdige beziehungsweise barrierefreie Mietwohnung in Wien zu finden - sei es auch nur als Übergangslösung.

Wobei an dieser Stelle ebenso festzuhalten ist, dass der Wohnort Wien -entgegen dem Vorbringen in Ihrer Beschwerde- anscheinend ebenfalls nicht unbedingt notwendig war, da sich das Haus Ihrer Mutter in Adr.2 befindet.

Überdies geht aus den vorgelegten Rechnungen hervor, dass Sie die Kosten für umfangreiche Renovierungsarbeiten beantragen, welche das ganze Haus betreffen und sich nicht mit dem Einbau des Liftes in Verbindung bringen lassen (Fußbodenheizung Bad, Wasser-Ionisator, neue Spiegel, neue Beleuchtung, neuer Waschtisch, Glaserarbeiten, Malerarbeiten, Töpfe, etc.).

Diese Aufwendungen für die Modernisierung des Badezimmers sind jedoch als privat veranlasst anzusehen und entsprechend dem Abzugsverbot des § 20 EStG nicht zu berücksichtigen.

Im Ergebnis sind die Kosten für den Bau des Aufzuges „VITMAX P“ sowie die Aufwendungen für die Renovierung des Hauses Ihrer Mutter in Höhe von € 59.763,85 -der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgend- nicht anzuerkennen.

Massagen:

Hinsichtlich der Massagen ist auszuführen, dass Kosten der Heilbehandlung zwar grundsätzlich - im Falle einer Behinderung auch ohne Abzug eines Selbstbehaltes - eine außergewöhnliche Belastung darstellen können, allerdings führt nicht jede aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH 22.122004, 2001/15/0116).

Der Entscheidungslinie des VwGH lässt sich jedenfalls verallgemeinernd eindeutig entnehmen, dass Heilbehandlungen (iSd §§ 34 und 35 EStG 1988) bereits vorfeldweise von Ärzten verordnet werden müssen, um aus steuerlicher Sicht eine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1988 zu indizieren.

Diesen Nachweis über eine ärztliche Verordnung sind Sie jedoch im bisherigen Verfahren schuldig geblieben, weshalb die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass die Massagen nicht notwendig waren um Ihren Gesundheitszustand zu verbessern. Vielmehr dürfte es sich dagegen um Massagen gehandelt haben, welche auch von Personen ohne Behinderung aus Erholungs- bzw Wellnessgründen in Anspruch genommen werden. Solche Aufwendungen stellen jedoch naturgemäß keine außergewöhnlichen Belastungen dar, und sind nach § 20 Abs 1 Z 2a EStG als Kosten der Lebensführung anzusehen, weshalb sie nicht abzugsfähig sind.

Persönliche Assistenz:

Vorwegzuschicken ist, dass man zur Erlangung der persönlichen Assistenz beim Fonds Soziales Wien eine Selbsteinschätzung sowie einen Antrag auf „Pflegegeldergänzungsleistung“ einzureichen hat. Wenn man die Bewilligung vom Fonds Soziales Wien bekommt, dann erhält man zusätzlich zum Pflegegeld ein monatliches Budget, das nachweislich für Persönliche Assistenz ausgegeben werden kann.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen ist erkennbar, dass Ihnen dieses monatliche Budget zugesprochen wurde, wobei mit Schreiben vom 04.02.2014 ein Teil dieses Geldes zurückgefordert wurde.

Folglich waren dies von Beginn an keine Kosten, die Sie selbst hätten tragen müssen, weshalb diese Aufwendungen nicht zuerkannt werden können.

Darüber hinaus führen Sie aus, dass die Kosten aus der Begleitung daraus erwachsen, dass Sie Ihre persönlichen Assistenten mit Frühstück, Mittagessen, Jause und Abendessen versorgen.

Eine Verpflichtung zur Verpflegung Ihrer persönlichen Assistenten besteht jedoch nicht. Da Ihnen diese Kosten somit nicht zwangsläufig erwachsen sind, fehlt ein Tatbestandsmerkmal der außergewöhnlichen Belastungen, weshalb die beantragten Kosten nicht zu berücksichtigen sind.

Pflegemittel:

Bezüglich Ihrer beantragten Sonderbekleidung ist anzumerken, dass in keiner Weise erkennbar ist, inwiefern diese Kleidung in Ansehung Ihrer Behinderung unbedingt erforderlich ist.

Laut den vorgelegten Rechnungen handelt es sich um gewöhnliche Kleidung sowie Kuscheldecken und Filzstiefel, welche auch für nichtbehinderte Menschen von Wert sind.

Ferner sind die Unternehmen, von denen Sie Ihre Kleidung beziehen (Wilhelm Jungmann & Neffe, Pro Idee, etc.) nicht explizit auf die Bedürfnisse von behinderten Menschen ausgelegt.

Einzige Ausnahme stellt diesbezüglich das Unternehmen „Rolli-Moden“ dar, wobei bei den Kleidern, welche sie dort erstanden haben, nicht ersichtlich ist weshalb diese nur für Rollstuhlfahrer vorgesehen sein sollen. Vielmehr stellt das streitgegenständliche Gewand ebenfalls Alltagsbekleidung dar, welche ebenso für Menschen ohne Behinderung geeignet ist, womit all diesen Aufwendungen im Ergebnis die Tatbestandsmerkmale der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit fehlen, weshalb es sich um „gewöhnliche“ Belastungen handelt und die betreffenden Kosten nicht zuerkannt werden können.

Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind ferner Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Hygieneartikel usw. (vgl. UFS 30.06.2010, RV/0746-W/10).

Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten. Der Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates folgend, konnten somit die beantragten Aufwendungen für Pflegemittel, Sonderbekleidung, Urinale, Bettwäsche, Matratze, etc. nicht berücksichtigt werden, da diese entweder bereits mit dem Pflegegeld abgegolten wurden oder generell wiederum nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung nach § 20 Abs 1 Z 2a EStG darstellen (vorgelegte Rechnungen über Kosmetika, Nagelpflegestifte, etc.).

Ebenso ist hinsichtlich der beantragten Kosten für Diätzubereitung darauf hinzuweisen, dass diese bereits mit dem Pauschalbetrag von € 42,- monatlich gemäß § 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen erstattet wurden und die beantragten Diätaufwendungen daher nicht berücksichtigt werden können (BGBl. Nr. 303/1996).

Rehabilitationsaufenthalte:

Hinsichtlich der strittigen Rehabilitationsaufenthaltskosten gelten die folgenden Ausführungen, die in Judikatur und Literatur zu Kurkosten ergangen sind:

Kurkosten können demnach nur dann zu einer außergewöhnlichen Belastung führen, wenn der Kuraufenthalt - im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht, - aus medizinischen Gründen erforderlich ist und - ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung

durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 78 zu § 34, Stichwort "Kurkosten"; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Wiederum führt nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt somit zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert vielmehr ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, wobei an den Nachweis des Vorliegens der Zwangsläufigkeit wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit und Erhaltung der Arbeitskraft dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; 28.10.2004, 2001/15/0164).

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes daher vor allem das Vorliegen folgender zweier wesentlicher Beweismittel unerlässlich (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116):

1) Zunächst ist ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis vorzulegen, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, bzw. ein Zuschuss eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung (auch zur Erlangung eines solchen ist in der Regel ein entsprechendes ärztliches Gutachten vorzulegen!) nachzuweisen.

2) Zusätzlich hat jener Steuerpflichtige, der die Aufwendungen für eine Kur als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen will, durch geeignete Unterlagen zu belegen, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter einen Kuraufenthalt - dh einen solchen mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung- und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist, darstellt (BFG 20.02.2014, RV/7102024/2012).

Sie konnten jedoch weder zu Punkt 1 noch zu Punkt 2 entsprechende Unterlagen vorlegen, weshalb nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Zwangsläufigkeit bei Ihren Rehabilitationsaufenthalten vorliegt. Folglich sind die anfallenden Kosten für Rehabilitationsaufenthalte samt der zugehörigen Reise- bzw. Transportkosten nicht zuzuerkennen.

Monitor-Halterung:

Zur beantragten TV-Wandhalterung ist auszuführen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen sind, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind.

Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche

Belastung anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

Diese Gegenwerttheorie findet dort ihre Grenze, wo durch Aufwendungen kein am Verkehrswert zu messender Gegenwert geschaffen wird. Dies ist etwa dann der Fall, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten Verkehrswert haben (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Mit dem Erkenntnis vom 13. März 2003, B 785/02, hat der Verfassungsgerichtshof festgestellt, dass unter den Begriff "Hilfsmittel" im Sinne des § 4 der Verordnung auch Einrichtungsgegenstände fallen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verbunden werden oder nicht.

Die Gegenwerttheorie greift nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes dann nicht, wenn realistischer Weise davon ausgegangen werden muss, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden.

Laut der vorgelegten Rechnung des Unternehmens Cyberport handelt es sich bei der vorgeblichen „Spezialhalterung“ um eine gewöhnliche Monitor-Halterung, welche auch für Personen ohne Behinderung durchaus von Nutzen ist. Ferner ist entsprechend der oben dargelegten Gegenwerttheorie davon auszugehen, dass bei einer fiktiven Verwertung Ihrer Wohnung auch die TV-Halterung abgegolten würde, womit ein entsprechender Gegenwert geschaffen wurde und somit eine bloße Vermögensumschichtung vorliegt.

Im Ergebnis führen die Kosten für die Halterung daher nicht zu einer Vermögensminderung und können somit auch nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.“

Mit Eingabe vom 30.11.2018 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde vom 15.3.2018 an das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde ausgeführt:

„Aufgrund der Logik und der Diktion einzelner Punkte der Begründungen entsteht der Eindruck, dass die Steuerbehörde durch die Konstruktion einer Steuerschuld künftigen Beschwerden entgegenwirken will.

Diese menschlich verständliche Tendenz halte ich jedoch rechtspolitisch für äußerst bedenklich. Weiters ist mir unverständlich, dass offensichtliche Unkenntnis bestimmter Zusammenhänge und Sachverhalte, die ich teilweise als amtsbekannt voraussetzte (Dauer und

Wesen der Erstellung von Fachartikeln und Büchern, Implikationen eines Lifteinbaus in die bestehende Infrastruktur angrenzender Räume, die Verwendung von Spezialkleidung durch nicht behinderte Menschen, Wesen und Procedere von Fortbildungsmaßnahmen bei Beamten in leitenden Positionen, Möglichkeiten zur Offenlegung interner Maßnahmen im militärischen Bereich und anderes mehr) nicht zu meiner Vorladung zwecks Erläuterung unklarer Sachverhalte geführt haben. Ich glaube auch, dass die grundsätzliche Ablehnung nicht mehr belegbarer Kosten, auch wenn sie glaubhaft sind, dem gebotenen Verwaltungshandeln widerspricht.

Dem Argument, dass nicht anerkannt werden kann, was von nicht behinderten Menschen auch verwendet werden könnte, halte ich entgegen, dass grundsätzlich alle Hilfsmittel, die das Leben Behinderter erleichtern, auch Gesunde verwenden können. Bei der Beurteilung wäre vielmehr darauf abzielen, ob die Kosten auch ohne Behinderung entstanden wären.“

Mit Bericht vom 19. Juni 2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Dazu führte das Finanzamt Folgendes aus:

„Der streitgegenständliche Akt wurde am 22.11.2017 von der allgemeinen Veranlagung übernommen, da der Beschwerdeführer ab dem Jahr 2016 eine selbständige Tätigkeit ausübt. Im Zuge dieser Aktenübernahme waren neben dem Jahr 2016 auch die noch offenen Jahre 2014 und 2015 zu erledigen.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 03.05.2017 bzw. vom 17.10.2016 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert sämtliche beantragte Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen.

In den jeweiligen Antwortschreiben wurden Aufstellungen sowie umfangreiche Belegsammlungen für die Jahre 2014 bis 2016 nachgereicht. Am 10.01.2018 erging ein weiteres Ersuchen um Ergänzung, mit dem der Bf. hinsichtlich der Kosten des beantragten BWL-Studiums sowie des entsprechenden Studienerfolges befragt wurde. Ferner wurde er zu einer Stellungnahme bezüglich seiner selbständigen schriftstellerischen Tätigkeit aufgefordert.

Darüber hinaus wurden Versicherungsbelege für die Jahre 2014 bis 2016 abverlangt.

Am 06.02.2018 langte ein Antwortschreiben ein, in dem der Bf. ausführte, dass er sich dem BWL-Studium bis zu seiner Pensionierung hauptsächlich mit der Absicht unterzog, um Kontakte zur Wirtschaftsuniversität zu erhalten, letztgültige Terminologie in dienstliche Ausarbeitungen einzubringen sowie aus der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre relevante Ableitungen für den Arbeitsplatz durchzuführen. Dies sei ihm durch die Einführung zahlreicher Neuerungen und Verbesserungen auch gelungen.

Außerdem habe der Bf. durch die Inskription erleichterten Zugang zu Informationen, Skripten und Lernunterlagen erhalten. Die Länge des Studiums ergebe sich daraus, dass er das Studium berufsbegleitend durchführe, wobei es in der Zeit vor der Pensionierung völlig zum Stillstand gekommen sei.

Das BWL-Studium führe der Bf. weiter, weil er beabsichtige das erlernte Wissen in einem Buch zu veröffentlichen. Darüber hinaus wurden Nachweise über das Absolvieren von Lehrveranstaltungen im Ausmaß von drei Semesterwochenstunden vorgelegt.

Mit 08.03.2018 ergingen die Einkommensteuererstbescheide für die Jahre 2014 bis 2016. Darin wurde ein Großteil der beantragten Werbungskosten sowie außergewöhnlichen Belastungen nicht zuerkannt.

Am 16.03.2018 langte fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Darin wurde ausgeführt, dass die Kosten für das BWL-Studium als Aus- bzw. Fortbildungskosten anzuerkennen seien, da die Aufwendungen objektiv für die Erwerbstätigkeit des Bf. sinnvoll gewesen seien. Ferner verwerte der Bf. sein betriebswirtschaftliches Wissen in schriftstellerischer Weise, weshalb auch in dieser Hinsicht das Fortsetzen des Studiums sinnvoll sei.

Darüber hinaus wurde die Berücksichtigung von Fahrtkosten, welche entweder beruflich oder in Zusammenhang mit dem Studium angefallen sind, beantragt. Bezüglich der außergewöhnlichen Belastungen wurde ausgeführt, dass gemäß einem Bescheid des Bundesfinanzgerichtes zusätzliche Kosten für Massagen, Rehabilitation, Transporte sowie Sonderbekleidung anzuerkennen seien. Demnach sei eine Spezialhalterung für einen Überkopffernseher ebenfalls anzuerkennen, da deren Beschaffung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers stehe.

Hinsichtlich des Einbaus eines Liftes in das Haus der Mutter des Bf., wurde vorgebracht, dass der Bf. aufgrund seiner Scheidung im Jahr 2016 über keine andere Wohnmöglichkeit verfügt habe. Daher sei es notwendig gewesen einen Lift in das Haus der Mutter einzubauen, um zu den entsprechenden Räumlichkeiten zu gelangen. Daher wird in der Beschwerde auch die Berücksichtigung der Kosten des Aufzuges beantragt.

Zu den beantragten Kfz-Kosten wurde im Erstbescheid ausgesprochen, dass diese mit dem Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen für ein Behinderten-Kfz abgegolten seien. In der Beschwerde wurde demgegenüber die Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten beantragt.

Das Rechtsmittel wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 31.10.2018 als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde begründend im Wesentlichen ausgesprochen, dass die Kosten für das Studium mangels Nachweis der tatsächlichen Verwertung in Beruf bzw. selbständiger Tätigkeit

sowie aufgrund des geringen Studienfortschrittes als privat veranlasst anzusehen und daher nicht abzugsfähig seien. Die beantragten Reiskosten wurden ebenfalls nicht zuerkannt, da keinerlei Nachweise oder ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher vorgelegt werden konnten. Hinsichtlich der Kosten für das eigene KFZ wurde auf die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sowie auf die Rechtsprechung des UFSW verwiesen, wonach nur der Pauschbetrag zustehe und die Zu den beantragten Kosten für den Einbau des Liftes wurde in Anlehnung an die aktuelle Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf verwiesen, dass solch ein Aufzug keine außergewöhnliche Belastung darstellt, wenn er auch für Nichtbehinderte geeignet ist und aufgrund seiner Beschaffenheit für alle Bewohner des Gebäudes nutzbar und auch für körperlich nicht eingeschränkte Personen von Wert ist. Da der Lift in das Haus der Mutter des Beschwerdeführers in Adr.2 eingebaut wurde, der Beschwerdeführer dort nur fünf Monate lebte und der Aufzug gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Mutter von Wert ist, wurden die Kosten für die Umbauarbeiten weiterhin nicht zuerkannt.

Die beantragten Aufwendungen für Massagen wurden mangels eines Nachweises über eine ärztliche Verordnung nicht zuerkannt. Auch die Rehabilitationsaufenthalte wurden nicht zuerkannt, da die, nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen, Nachweise, wie ein ärztliches Zeugnis oder ein Nachweis über das tatsächliche Vorliegen eines Kuraufenthaltes, nicht vorgelegt wurden.

Zu den beantragten Kosten, welche aufgrund der freiwilligen Versorgung der persönlichen Assistenz mit Mahlzeiten erwachsen sind, wurde ausgeführt, dass diese Aufwendungen nicht zwangsläufig erwachsen seien, weshalb sie nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Mit ähnlicher Begründung wurden die Kosten für die beantragte Sonderbekleidung abgewiesen, da diese normale Alltagsbekleidung darstelle.

Die Pflegemittel wurden nicht zuerkannt, da nach der Rechtsprechung des UFS Aufwendungen nicht als Kosten der Heilbehandlung anzusehen seien, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Pflegepersonal, Bettwäsche oder Hygieneartikel. Diese Kosten würden durch das Pflegegeld abgegolten. Darüber hinaus wurden diverse kleinere Posten nicht zuerkannt, da diese als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig seien.

Zur beantragten TV-Wandhalterung wurde auf die Gegenwerttheorie Bezug genommen, wonach die Anschaffung von gewissen Werten nicht zu einer Vermögensminderung sondern bloß zu einer Vermögensumschichtung führt. Die Anschaffung der Monitorhalterung hätte jedoch lediglich zu einer Vermögensumschichtung geführt, weshalb die Kosten nicht anzuerkennen seien.

Am 30.11.2018 langte der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht ein. Darin wird ausgeführt, dass aufgrund der Begründung der Beschwerdeentscheidung der Eindruck entstanden sei, dass die Steuerbehörde durch die Konstruktion einer Steuerschuld weiteren

Beschwerden entgegenwirken will, was aus rechtspolitischer Sicht äußerst bedenklich sei. Außerdem bringt der Beschwerdeführer vor, dass ihm unverständlich sei, dass er zur Erläuterung bzw. Klärung bestimmter Zusammenhänge und Sachverhalte nicht vorgeladen wurde. Ferner könne er dem Argument nicht folgen, dass nicht anzuerkennen ist, was von nicht behinderten Menschen auch verwendet werden kann. Vielmehr sei dagegen darauf abzustellen, ob die betreffenden Kosten auch ohne Behinderung entstanden wären.

Es werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.“

Im Zuge des Verfahrens vor dem BFG fand am 18. August 2021 eine Erörterung gem. § 269 Abs. 3 BAO statt und wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

„...Die Richterin übergibt dem Bf. zur besseren Übersicht die Bescheidgrundlagen, die das Finanzamt erstellt hat, sowie eine Kopie der BVE für die Jahre 2014-2016.

Auf Befragen der Richterin gibt der Bf. bekannt, dass er nicht die ganze BVE bekämpft, sondern die Hauptstreitpunkte sind die Fortbildungskosten (Studium), die Reisekosten für das Seminar in Herrenstein, der Lifteinbau in das Haus der Mutter und die Massagen.

Punkt Fachliteratur:

Militär historisches Fachbuch mit 24,50 € wird auf Grund der Darstellung des Bf., dass ein militärisches Fachbuch darstellt, welches nur für einen eingeschränkten Nutzerkreis von besonderer Interesse ist. Auch im Hinblick, dass der Bf. ein Fachmann für Logistik beim Bundesherr war und ein Buch über die Militärlogistik schreiben wollte.

Punkt Studium:

Ich bin davon ausgegangen, dass im Gesetzestext vorkommt, zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen das auch mein Studium darunterfällt, ich wurde auf einem Arbeitsplatz für Techniker oder einen Betriebswirt im Bundesherr gesetzt, im Jahr 2003, ich habe mich nicht beworben ich wurde gebeten mich dort hinzusetzen. Andere Konkurrenten wollten mir zeigen, dass ich fehl am Platz bin. Danach habe ich meine Prüfungen abgelegt auf der Universität, mir ginge es darum, sagen zu können, dass ich studiere und auf Grund der Kontakte mit Professoren und Lehrpersonal habe ich mich auf Besprechungen vorbereiten können. Ich konnte dann mit Begriffen wie Ballance Sore Card weiterarbeiten.

Der Bf. akzeptiert, dass die im Zusammenhang mit den Aus-und Fortbildungskosten geltend gemachten Ausbildungen in den streitgegenständlichen Jahren nicht anerkannt werden.

Punkt Seminar Hernstein 2014:

Dieser Seminarbesuch steht im Zusammenhang mit meinen Bemühungen unangreifbar zu seien. Ich war bei meinen Vorgesetzten und habe gesagt, dass ich dieses Seminar besuchen

möchte. Er meinte, wenn ich mir die Kosten selber bezahle, macht er einen Dienstauftrag daraus und stellt mich frei, weil dies eine dienstliche Tätigkeit wäre. Ich habe die Rechnung beglichen. Bei dem Seminar ging es um betriebswirtschaftliche Grundlagen, es ging um die neuesten Entwicklungen in der Kostenrechnung.

Der Bf. konnte glaubwürdig darlegen, dass er die Ausgaben für das Seminar in Hernstein in Höhe von 466,00 € bezahlt hat und nicht wie auf der Rechnung vermerkt, vom Kommandoeinsatzunterstützung bezahlt wurde. Es wird darüber Einvernehmen hergestellt, dass die Ausgaben für das Seminar im Jahr 2014 als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Punkt außergewöhnliche Belastungen:

Lifteinbau: Meine Krankheit hat sich kontinuierlich verschlechtert, so, dass ich meinen Dienst nicht mehr optimal versehen konnte. Ich brauchte eine Privatassistentin/Betreuerin in der Nacht, da ich manchmal Krämpfe bekommen habe und auf die Toilette musste und Atembeschwerden hatte. Die Situation ist entstanden, dass im Extremfall meine Betreuerin neben mir im Ehebett geschlafen hat, meine Frau im Nebenzimmer. Diese Situation war nicht tragbar. Daher die Absprache mit meiner Mutter, sie hatte ein großes Haus im Wiener Wald, hat alleine gelebt, ich habe ihr den Vorschlag gemacht, dass ich mit meiner Betreuerin zu ihr ziehe und sie somit auch nicht mehr alleine leben muss. So zog ich zu meiner Mutter und bestellte einen Lift, da das Schlafzimmer im Obergeschoß war und das Wohnzimmer mit Küche im unteren Geschoß. Ich habe damals mit der BVA gesprochen und habe einen 30.000,00 € Kredit von der BVA bekommen und 10.000,00 € einen Zuschuss, den ich selbstverständlich von den entstandenen Kosten in Abzug gebracht habe. Wesentlich war, dass der Einbau des Lifts auf Grund meiner Behinderung notwendig war. Ein Mitarbeiter der BVA war Vorort und hat sich das angesehen. Es kam in weiterer Folge zu der geplanten Scheidung. Im Zuge der Scheidung haben wir unser Vermögen aufgeteilt. Ich habe mit meiner Betreuerin und mit meiner Mutter für diese fünf Monate bei meiner Mutter gelebt. Meine Mutter hat in der Folge aus Angst ihr Häuschen zu verlieren, die Betreuerin gemobbt. Sie wollte, dass ich mich von der Betreuerin trenne. Die Situation war unhaltbar. Es war alles abgesprochen und plötzlich eine Wendung meiner Mutter. Ich bin dann zu Wiener Wohnen gefahren und habe innerhalb von zwei Monaten eine neue behindertengerechte Wohnung bekommen. Auf Grund der Normen zum damaligen Zeitpunkt war das, ein gerechtfertigter Grund den Lift einbauen zu lassen.

Vertreter des FA wendet ein, dass zwei Punkte aus seiner Sicht dagegen sprechen, 1. Die Judikatur des VwGH, die eine strenge Sichtweise dahingehend auslegt, wenn es sich um einen Lift handelt, der auch für andere bzw. nicht behinderte Personen geeignet ist und 2. Die Gegenwerttheorie, dass es sich nicht um einen verlorenen Aufwand handelt, sondern um eine Wertsteigerung des Hauses.

Bf.: Ich kann mich nicht auf einen Sessellift setzen, daher war für mich nur ein Lift, wo ich mit meinem Rollstuhl reinfahren kann, vorstellbar.

Die Richterin hält fest, dass nach Abzug aller Zuschüsse (BVA) der Lifteinbau dem Bf. 16.483,21 € gekostet hat.

Der mit dem Lifteinbau verbundene Umbau des Hauses der Mutter wird aus dem in der BVE dargelegten Gründen nicht anerkannt.

Punkt Massagen:

Wenn mir ein Arzt etwas verschreibt, bekomme ich das. Es geht dabei hauptsächlich um Thrombosevorsorge. Die Therapien und die Massagen werden zum Teil von der BVA bezahlt aber einen Teil muss ich privat zahlen. In meiner Lage ist es verständlich, dass ich die Massagen brauche. Ich habe nur die Rechnungen für Massagen geltend gemacht, die mir die BVA nicht bezahlt hat, weil, das was mir die BVA zahlt, außerhalb des Steuerrechts ist. Wenn jemand permanent im Rollstuhl sitzt, kann man nachvollziehen, dass man da Probleme mit seinem Körper bekommt.

Punkt Pflegegeld

Der Bf. führt aus, dass aus seiner Sicht, das Pflegegeld rein zur Bestreitung zur Bezahlung des Pflegepersonals ist und nicht für Hilfsmittel wie Bettwäsche, Hygieneartikel, usw.. zu verwenden ist, deswegen werden von ihm diese Aufwendungen steuerlich geltend gemacht.

Zur Monitorhalterung, nimmt der Bf. zur Kenntnis, dass diese auf Grund der Gegenwerttheorie nicht anzuerkennen ist.

Die Richterin zitiert vom Erkenntnis RV/5100683/2013 folgendes:

„Das Pflegegeld stellt eine zweckgebundene Leistung zur teilweisen Abdeckung der pflegebedingten Mehraufwendungen dar und keine Einkommenserhöhung. Da die tatsächlichen Kosten für die Pflege und das Pflegegeld in den meisten Fällen übersteigen, kann das Pflegegeld nur als pauschalierter Beitrag zu den Kosten der erforderlichen Pflege verstanden werden. Es ermöglicht den pflegebedürftigen Menschen eine gewisse Unabhängigkeit und einen (längeren) Verbleib in der gewohnten Umgebung, dh. Zu Hause.

Reha Bad Radkersburg 2014 & 2015 & 2016

Eine Rehabilitation ist auch ein Spitalsaufenthalt und keine Kur. Ich bekomme das jährlich von der BVA bewilligt auf Grund einer Verschreibung meiner Neurologin.

Vermerk: der Bf. wird die diesbezüglichen Unterlagen (ärztliches Zeugnis und Bewilligung durch die BVA) nach seinem Spitalsaufenthalt nachreichen.

Frist: 6 Wochen zur Nachreichung der Belege, der Bf. wird diese per Mail an die Richterin schicken. „

Mit Eingabe vom 16. September 2021 (eingelangt beim BFG am 21. September 2021) reichte der Bf. nachstehende Unterlagen nach und gab folgende Stellungnahme ab:

„1) Massagen

Die Maßnahmen zur weiteren Durchführung der Dekubitus-, Kontrakturen- und Thrombosenprophylaxe wurde im Arztbrief der Klinik Maria-Theresia 2016 ausdrücklich genannt, seit 2014 wird durch das Heeresfachambulatorium intensive physiotherapeutische Betreuung empfohlen (Beilage 8 und 9), 2016 in der Formulierung intensivierte physiotherapeutische Betreuung mit Atemgymnastik und passiver Mobilisierung (Beilage 10). Da mein Zustand in den genannten Jahren weitgehend unverändert war und ich den Rollstuhl permanent benutzen musste, halte ich die Notwendigkeit von Massagen für diesen Zeitraum für evident (siehe Beilage 11).

2) Pflegegeld

Mein Argument, dass das Pflegegeld nur für Pflegeleistungen, nicht aber für die Abdeckung von Aufwendungen für regelmäßige Hilfsmittel vorgesehen ist, leite ich aus dem Wortlaut des Pflegegeldgesetzes und insbesondere der Einstufungsverordnung ab, wonach die Einstufung der Pflegestufe ausschließlich auf den Pflegebedarf abstimmt und in keiner Weise auf etwaige Kosten regelmäßiger Hilfsmittel. In diesem Sinne interpretiere ich auch beigelegte oberstgerichtliche Erkenntnisse (siehe Beilage 12). Bestärkt in meiner Meinung sehe ich mich durch die Erläuterung der Grundsätze des Pflegegeldgesetzes durch beigelegten Kommentar (Beilage 13).

Dass das Pflegegeld in der Praxis auch für Heilmittel verwendet wird, ist dem Charakter der Pauschalierung und der mangelnden Überprüfung der Verwendung geschuldet, nicht aber der Intention des (Pflegegeld-)Gesetzgebers. Möglicherweise können Einkommensteuergesetz und Pflegegeldgesetz zwar für die jeweilige Norm stimmig, im Rahmen der Rechtsordnung aber unterschiedlich interpretiert werden.

3) durch die Beilagen 1, 2 und 11 mache ich glaubhaft, dass Frau Univ. Prof. A. mich in den Jahren 2014, 2015 und 2016 im AKH neurologisch betreut hat.

Mit den Beilagen 3 und 4 stelle ich das typische Procedere der Antragstellung für meine Rehabilitation durch Frau Univ. Prof. A. mithilfe eines Formblatts dar, welcher Antrag sodann durch die BVA regelmäßig genehmigt wurde, was die Voraussetzung für meine Zuweisung zu den Rehabilitationen in den Jahren 2014, 2015 und 2016 darstellte. Analoge Anträge erfolgten in den Jahren 2014, 2015 und 2016. Da in den ärztlichen Briefen der Reha-Klinik Maria-Theresia regelmäßig als Antragsteller das AKH, Universitätsklinik für Neurologie, genannt wird (Beilagen 5, 6, 7), bitte ich, die Antragstellungen zu den jährlichen Rehabilitationsaufenthalten durch die mich neurologisch betreuende Fachärztin als glaubhaft anzusehen.

Ich habe die entsprechenden Originalunterlagen dem Finanzamt nicht vorgelegt, da ich aufgrund des Beamtenstatus der Finanzbeamten davon ausgegangen bin, dass das Procedere amtsbekannt ist und habe sie in meinen Unterlagen auch nicht regelmäßig abgelegt.

Dem Schreiben beigelegt wurden zahlreiche Neurologische Befunde (ärztliche Befundberichte) in welchen eine intensive physiotherapeutische Betreuung empfohlen wird.

In einem Patientenbrief vom 26.07.2021 vom AKH wird eine regelmäßige neurologische Rehabilitation zur Stärkung der Atemmuskulatur, zur Vorbeugung von Spastik und Kontrakturen und damit verbundenen Schmerzen, zur Thrombose- und zur Dekubitusprophylaxe ist essentieller Bestandteil der Behandlung. Daher wurde jährlich seit 2013 (inkl. 2014, 2015 und 2016) ein neurologischer Reha-Aufenthalt beantragt und auch regelmäßige Durchführung rehabilitativer Maßnahmen wie Physiotherapie, basale Stimulation, Lymphdrainagen und Massagen befürwortet.

Zudem legte der Bf. folgende Unterlagen vor:

VwGH –Erkenntnisse in Kopie vom 03.08.2004, 99/13/0169; VfGH 13.03.2003, B785/02 (Rechtssatz),

§ 1 BPGG aus Handbuch Martin Greifeneder und Dr. Gunther Liebhart „Pflegegeld „. Darin wird ua ausgeführt, dass das Pflegegeld den Zweck hat pflegebedingte Mehraufwendungen pauschal abzudecken; es stellt jedoch nur einen Beitrag zur Finanzierung der Pflegeleistungen dar.

OGH 18.12.2007 (Rechtssätze)

Die oa Unterlagen wurde dem Finanzamt persönlich am 28. September 2021 übergeben.

Mit Schreiben vom 29. September 2021 nahm das Finanzamt wie folgt dazu Stellung:

„1) Massagen

Die beantragten Massagekosten sind meines Erachtens nicht zuzuerkennen, da auf den vorgelegten Unterlagen lediglich physiotherapeutische Betreuung empfohlen wird.

Auf den vorgelegten Beilagen 8, 9, 10 wird explizit von „Empfehlungen“ gesprochen.

Bf. hat diesbezüglich im Rahmen des Erörterungstermines vom 18.08.2021 selbst erwähnt, dass ihm die medizinisch notwendigen Massagen ohnehin per ärztlicher Verordnung verschrieben wurden.

Ich stelle wieder nicht in Abrede, dass die Massagen für das Wohlbefinden von Bf. förderlich sind aber eine medizinische Notwendigkeit sind sie meiner Meinung nach ebenfalls nicht sondern Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung.

An dieser Stelle darf ich höflich auf die Ausführungen in der BVE verweisen, insbesondere darauf, dass laut VwGH Maßnahmen zur Heilung oder Linderung nachweislich notwendig sein müssen, um steuerlich anerkannt zu werden (VwGH, 22.12.2004, 2001/15/0116).

Ich stütze mich außerdem auf die Ausführungen im Erkenntnis des BFG vom 16.02.2017, RV/7100180/2013, aus dem ich einige relevante Passagen beispielhaft anführen darf:

„Es ist dem Finanzamt grundsätzlich beizupflichten, dass mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung - insbesondere, wenn sie erst nachträglich erstellt wird - den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen wird. Dies gilt insbesondere für von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbare Kosten.

Allgemein ist darauf hinzuweisen, dass § 34 eine Begünstigungsbestimmung ist und daher die Behauptungen und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen obliegt. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057).“

„Zum Nachweis des Merkmals der Außergewöhnlichkeit von Belastungen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, ärztliche Verordnung für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme als geeignet (vgl. UFS vom 24.11.2009, RV/0565-L/09). Im gegenständlichen Fall erfolgte eine Stellungnahme einer Fachärztin zu den Massagebehandlungen vom 29.11.2012 betreffend die Bf., welche als bloße ärztliche Empfehlung zu werten ist.“

„Hinzu kommt im gegenständlichen Fall, dass, wie bereits ausgeführt, nach der Judikatur des VwGH an die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen gestellt werden, wenn die Abgrenzung der Kosten zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist. Vor dem Hintergrund, dass beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen ist, stellen Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, keine außergewöhnliche Belastung dar. In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung stehen, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen.“

2) Rehabilitationsaufenthalte:

Diese sind aufgrund der vorgelegten Unterlagen zuzuerkennen, da einerseits auf dem Antragsformular eine ärztliche Stellungnahme des allgemeinen Krankenhaus ist (Beilage 3) und andererseits die BVA Kosten für das Rehab-Heilverfahren übernommen hat (Beilage 4), womit die medizinische Notwendigkeit in Kombination mit den Arztbriefen aus Bad Radkersburg (Beilagen 5-7) wohl ausreichend glaubhaft gemacht wurde.

3) Pflegegeld:

Hinsichtlich des Pflegegeldes verstehe ich die Problematik offen gestanden nicht ganz, da streitgegenständlich ja regelmäßig anfallende Aufwendungen (Bettwäsche, Hygieneartikel, etc.) waren und nicht unregelmäßige Aufwendungen. Natürlich bestreite ich nicht, dass gemäß § 1 Abs 3 iVm § 4 der Vo über agB bei nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen kein Pflegegeld abgezogen werden darf. Aber auch der Wortlaut von § 1 des BPGG (Beilage 13) steht dem Abzug von Pflegegeld von regelmäßig anfallenden Aufwendungen nicht entgegen, da es sich bei diesen wohl auch um pflegebedingte Mehraufwendungen handelt, welche pauschaliert abgegolten werden sollen.

Wie auch bereits vorgebracht hielte ich es aus diesem Grund systematisch auch schlichtweg für falsch bei einem fiktiven Pflegegeldbezieher, welcher keine Pflegeleistungen bezieht, keinen Pflegegeldabzug bei den alltäglichen behinderungsbedingten Mehraufwendungen vorzunehmen.“

Dies ist zusammengefasst mein Eindruck zu den vorgelegten Unterlagen einmal per Mail aber ich bin natürlich auch telefonisch erreichbar.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Aufgrund der elektronisch vorgelegten Akten, der Niederschrift vom 18. August 2021 und den nachgereichten Unterlagen geht das BFG von nachstehendem Sachverhalt aus:

Der Bf. leidet an fortschreitender multipler Sklerose. Aufgrund dieser Erkrankung ist er einerseits auf technische Hilfsmittel wie einen Rollstuhl, sowie auf ein auf seine Bedürfnisse umgebautes Kraftfahrzeug und andererseits auf Pflege bzw. Betreuungspersonal angewiesen.

Der Bf. ist in allen Belangen völlig pflegeabhängig, kann nur seinen Kopf bewegen. Er ist auf den Rollstuhl angewiesen. Diesen kann er nicht selbständig bedienen. Es liegt eine Lähmung in beiden Armen und Beinen vor, daher ist es dem Bf. nicht möglich sich selbständig zu bewegen.

Bis zu seiner vorzeitigen Pensionierung (krankheitshalber) im Jahr 2016 war der Bf. Leiter der Abteilung ***1***.

Der Bf. ist zu 100% behindert und bezieht seit 2014 Pflegegeld.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2016 machte der Bf. diverse Aufwendungen als Werbungskosten oder als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Im Zuge eines am 18.08.2021 abgehaltenen Erörterungsgespräches wurde die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2016 auf die in der Niederschrift vom 18. August 2021 angeführten Punkte eingeschränkt (s. NS 18. August 2021), die vom Finanzamt auch akzeptiert wurden. Hinsichtlich der noch strittigen Punkte hält das BFG nachstehende

rechtliche Ausführungen (Grundlagen) und Erwägungen

fest:

1. Werbungskosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 23. 1. 2002, 2001/13/0238).

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen (vgl. VwGH 15. 11. 1995, 94/13/0142). Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss.

Strittig ist, ob die Aufwendungen für Fachliteratur, für ein BWL-Studium (samt Reisekosten) und ein Seminar in Hernstein, als Werbungskosten abzugsfähig sind.

1.1. **Fachliteratur:**

In der BVE vom 30.10.2018 wurden die nachstehenden Bücher – obwohl sie in den Einkommensteuerbescheiden jeweils datiert vom 08. März 2018 als Fachliteratur anerkannt wurden- nicht mehr anerkannt:

- Uibersicht Des Bey Der K. K. Oesterreichischen Armee Bestehenden Militär-Oeconomie-Systems Und Aller Dahin Bezug Nehmenden Gesetze, € 24,50
- Intelligence in the Cold War: What Difference did it make, € 42,00
- "Sachbücher", € 30,80

Nach der Judikatur des VwGH wird durch die Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, im Allgemeinen ein im Privatbereich gelegenes Bedürfnis befriedigt; dies führt daher zu nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Der Umstand, dass aus der Literatur fallweise Anregungen und Ideen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, bewirkt nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung. Es ist daher Sache des Stpfl., die Berufsbezogenheit für derartige Druckwerke im Einzelnen darzutun (s. Jakom, EStG 2021, § 4 Tz 330 unter Hinweis auf VwGH 301.01,96/14/0154).

Im Zuge des am 18. August 2021 stattgefundenen Erörterungsgespräches konnte der Bf. glaubhaft darlegen, dass es sich bei dem Buch „Uibersicht des Bey Der K.K. Österr. Armee“ um ein militärisches Fachbuch handelt, welches nur für einen eingeschränkten Nutzerkreis von besonderem Interesse ist.

Nach Ansicht des BFG ist dieses Buch daher als Fachliteratur anzuerkennen. Im Jahr 2014 sind daher zusätzlich Werbungskosten in Höhe von € 24,50 anzuerkennen.

1.2. **Fortbildungskosten (Studium) und Reisekosten:**

In den streitgegenständlichen Jahren beantragte der Bf. nachstehende Kosten für sein BWL Studium:

	2014	2015	2016
Studiengebühr	€ 36,50	€ 37,40	€ 37,90
Kalender	€ 20,20		
Internet	€ 36,94		
Reisekosten-Studium	€ 343	€ 343	€ 0
Reisekosten-KFZ-Kosten	€ 0	€ 0	€ 2.715,09

Der Bf. erklärte in der Beschwerde, dass er als Leiter der Abteilung ***1*** auch betriebswirtschaftliche Aufgaben wahrzunehmen hatte, wie zum Beispiel die Steuerung und Kontrolle von Produktions- und Instandsetzungsabläufen, von der Lagerhaltung der Lager der Heereslogistikzentren, der Organisation der Instandhaltung der Kommunikationsleitungen sowie die Leitung von insgesamt zehn logistischen Betrieben mit einem Personalumfang von mehr als 1500 Personen. Zudem wolle er den Kontakt zur Wirtschaftsuniversität aufrechterhalten, um am neuesten Stand zu bleiben und einen kostenlosen Zugang zu Skripten und Lernunterlagen zu erhalten.

Diesen Sachverhalt bestätigte der Bf. auch im Zuge des Erörterungsgesprächs. Er brachte vor, dass er davon ausgegangen sei, dass wenn im Gesetzestext vorkommt „zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“ auch sein Studium darunter fallen würde.

Als Nachweis legte der Bf. 2 Erfolgsnachweise vor:

1. Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht I. LVP vom 20.11.2012
2. Personalwesen, Führung, Organisation PS (Proseminar) 25.03.1992

Studienerfolgsnachweise, wie zB Diplomprüfungszeugnisse wurden nicht vorgelegt.

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 lautet:

„... Werbungskosten sind auch:

10. „Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. ...“

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben 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 erfolge. „

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Auch für Ausbildungsmaßnahmen ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. VwGH 25.5.2016, 2013/15/0185, und VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068, mwN).

Der Begriff der "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt" (vgl. VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159, mwN).

Im gegenständlichen Fall konnte der Bf. hinsichtlich des Studienfortschrittes lediglich belegen, dass er im Jahr 1992 sowie im Jahr 2012 zwei Lehrveranstaltungen zu insgesamt drei Semesterwochenstunden absolviert hat. Diplomprüfungszeugnisse oder Seminararbeiten etc. wurden nicht vorgelegt. Als Grund für das Studium wurde ausgeführt, dass der Bf. sich durch die Inskription den Zugang zu Lernunterlagen und die Kontakte zur Wirtschaftsuniversität erhalten wollte.

Seitens des BFG wird nicht in Abrede gestellt, dass der Bf. durchaus Nutzen aus den Kontakten mit Professoren und Lehrpersonal für seine berufliche Tätigkeit ziehen konnte und mit Begriffen wie „Ballance Sore Card“ umgehen konnte - wie vom Bf. anschaulich im Zuge des Erörterungsgesprächs dargelegt- , doch da der Bf. viele Jahre seinen Beruf auch ohne BWL-Studium ausüben konnte (der Bf. wurde auf einen Arbeitsplatz für Techniker oder einen Betriebswirt gesetzt), geht das BFG davon aus, dass keine berufliche Notwendigkeit, sondern eine private Veranlassung vorgelegen ist.

Das Studium und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (Reisekosten Studium, Studiengebühren, Internet und Kalender) sind daher gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Dies wurde auch vom Bf. im Zuge der Erörterung akzeptiert (s. NS vom 18. August 2021).

1.3. Seminar Hernstein 2014:

Die für das Jahr 2014 beantragten Kosten iHv € 466,00 für das Seminar in Hernstein wurden mit der Begründung nicht gewährt, dass die vorgelegte Rechnung an das Kommando Einsatzunterstützung gerichtet ist und somit nach Ansicht des Finanzamtes vom österreichischen Bundesheer beglichen worden ist.

Im Zuge der Erörterung konnte der Bf. glaubwürdig darlegen, dass er die Rechnung iHv € 466,00 beglichen hat. Ein entsprechender Nachweis findet sich in den elektronisch übermittelten Unterlagen für das Jahr 2014. Es wurde Einvernehmen darüber hergestellt, dass die Ausgaben für das Seminar in Höhe von € 466,00 im Jahr 2014 als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Zusammenfassende Darstellung der anerkannten Werbungskosten lt. BFG im Jahr 2014:

	2014
Fachliteratur lt. Pkt. 1.1.	24,50
Seminar Hernstein lt. Pkt. 1.3.	466,00
Summe lt. BFG	490,50

2. Außergewöhnliche Belastungen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, 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.

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

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

Gemäß § 34 Abs. 6 leg. cit. können ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes unter anderem abgezogen werden: Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, "Blindengeld" oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen 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 leg. cit. und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGL. Nr 1996/303idF BGBl II 2010/430. Der für den gegenständlichen Fall relevante Inhalt dieser Verordnung hat nachstehenden Wortlaut:

Gemäß § 1 Abs. 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Gemäß § 1 Abs. 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu kürzen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Magenkrankheit € 42,00 pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Gemäß § 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen 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 € 153,00 monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29 b StVO 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

Gemäß § 4 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Im Lichte und Zusammenspiel all dieser Normen sind nun die noch strittigen Aufwendungen und Kosten im Einzelnen auf ihre Abzugsfähigkeit zu überprüfen:

2.1. Lifteinbau im Jahr 2016

Im Zuge des Erörterungstermines legte der Bf. dar, dass sich seine Krankheit kontinuierlich verschlechtert hat. Im Zeitpunkt des Einbaues des Liftes „VITAMAX P“ war die Situation die, dass der Bf. samt seiner Pflegerin in Absprache mit seiner Mutter in deren Haus gezogen ist und er den Lift bestellt hat, da das Schlafzimmer im Obergeschoß des Hauses gelegen ist.

Dem Bf. wurde seitens der BVA ein Kredit in Höhe von € 30.000,00 und ein Zuschuss in Höhe von € 10.000,00 gewährt. Im Zuge der Erörterung wurde festgestellt, dass dem Bf. im Zusammenhang mit dem Lifteinbau Aufwendungen (nach Abzug der Zuschüsse) in Höhe von € 16.483,21 entstanden sind. Der Bf. konnte glaubhaft darlegen, dass es sich dabei um einen Lift handelt, wo man mit dem Rollstuhl hineinfahren kann.

Im Zeitpunkt des Einbaues des Liftes befand sich der Bf. mit seiner Betreuerin im Haus der Mutter und es hat der Plan bestanden auch längerfristig dort zu bleiben. Da sich die Situation und damit die Beziehung mit der Mutter aber verschlechtert hat, bezog er in Folge eine behindertengerechte Wohnung in Wien.

Hilfsmittel im Sinne obiger 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 verbunden Beeinträchtigungen zu beseitigen (s. Beispiele laut §4 der VO).

Nach Ansicht des BFG waren die Aufwendungen für den Lifteinbau notwendig, um zu dem im Obergeschoß gelegenen Schlafzimmer zu kommen, und diese stellen damit unbestritten durch

die Krankheit des Bf. bedingte außergewöhnliche Belastungen dar. Dies wird auch durch die Tatsache untermauert, dass die BVA dem Bf. einen Kredit in Höhe von € 30.000,00 und einen Zuschuss in Höhe von € 10.000,00 gewährt hat.

Wenn das Finanzamt in der Erörterung damit argumentiert, dass es sich im Sinne der Gegenwerttheorie nicht um einen verlorenen Aufwand handelt, sondern um eine Wertsteigerung des Hauses, dann ist dem entgegenzuhalten, dass die steuerliche Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen dadurch nicht gehindert wird. Dies deswegen, weil eine „Belastung“ nach allgemeiner Rechtsansicht nur dann vorliegt, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensverminderung führen. Eine bloße Vermögensumschichtung liegt nicht vor, wenn Sachen angeschafft werden, die wegen ihrer Beschaffenheit (wie zB Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (wie zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben (Doralt, § 34 Tz 20).

Im Allgemeinen erfährt eine Wohnung oder ein Haus durch den Umstand einer behindertengerechten Ausgestaltung keine Wertsteigerung (vgl. VfGH 13.3.2003, B 785/02). In diesem Sinn ist der Einbau eines Liftes eine spezifisch behindertengerechte Maßnahme, die nur einen eingeschränkten Verkehrswert hat und somit zu einer Vermögensminderung führt (vgl. auch BFH 30.10.2008, III R 97/06). Solcherart kann der Gegenwertgedanke bei den strittigen Aufwendungen des Bf. nicht greifen.

Einvernehmen wurde im Zuge des Erörterungstermines darüber hergestellt, dass die mit dem Lifteinbau verbundenen weiteren Aufwendungen für den Umbau (Renovierungsarbeiten) des Hauses der Mutter – wie aus den schon in der BVE vom 30.10.2018 dargelegten Gründen - nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind.

Die Kosten des Liftes in Höhe von € 16.483,21 im Jahr 2016 sind daher als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

2.2. Massagen (Heilbehandlung):

Im Zuge der Erörterung legte der Bf. dar, dass jemand der permanent im Rollstuhl sitzt, Probleme mit seinem Körper bekommt. Bei den Massagen würde es sich hauptsächlich um Thrombosevorsorge handeln. Die Therapien und die Massagen werden zum Teil von der BVA bezahlt, aber einen Teil muss der Bf. privat zahlen. Vom Bf. wurden nur die Massagen geltend gemacht, die er von der BVA nicht bezahlt bekommen hat.

Nach dem Erörterungsgespräch legte der Bf. zahlreiche Arztbriefe vor, aus denen hervorgeht, dass dem Bf. physiotherapeutische Betreuung empfohlen wird.

Werden in Literatur und Judikatur (siehe zum Beispiel Doralt, aaO. , Tz 78 zu § 34 und die dort beschriebenen Fundstellen) Kosten, welche durch eine Krankheit entstehen, generell als

außergewöhnlich im Sinne des § 34 bezeichnet, so muss auch hier untersucht werden, ob jede Ausgabe, welche in Zusammenhang mit einer Krankheit anfällt, auch zwangsläufig im Sinne der zitierten Bestimmung ist. Dazu gehören sicherlich die Kosten einer vom Arzt verordneten Therapie oder von Heilbehelfen wie Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe oder Bruchbänder. Die vom kranken übernommenen Kosten müssen mit der Heilbehandlung beziehungsweise Betreuung typischerweise verbunden sein (VwGH 26.4.2004, 2001/15/0109). Es reicht jedoch aus, wenn die Behandlung den Zweck verfolgt, die Krankheit erträglicher zu machen (siehe Jakom/Baldauf, EStG § 34 RZ 90, Krankheitskosten und die dort zitierten Fundstellen).

Eine Behandlung einer Erkrankung entsprechend den Regeln der medizinischen Kunst ist jedoch immer zwangsläufig und die Aufwendungen dafür außergewöhnlich in Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988. Bei einer solchen sinnvollen Behandlung kommt es auch nicht darauf an, ob diese ein Arzt verschrieben hat oder nicht, ist doch die ärztliche Verschreibung nur ein Indiz auf Sachverhaltsebene, ob es sich tatsächlich um eine sachgerechte Behandlung einer Krankheit handelt.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei der Krankheit des Bf. um eine kontinuierlich schlechter werdende Multiple Sklerose. Wie bereits im Sachverhalt dargestellt, ist der Bf. vom Kopf ab unbeweglich und auf fremde Hilfe angewiesen.

Nach Ansicht des BFG dienen die Massagen dem Zweck, die Krankheit für den Bf. erträglicher zu machen, da er permanent im Rollstuhl sitzt. Eine Trennung inwiefern die Massage der Linderung der Krankheit oder der Vorbeugung bzw. Hintanhaltung der weiteren Verschlechterung dient ist nach Meinung des BFG nicht möglich, sodass die Kosten für Massagen in ihrer Gesamtheit anerkannt werden.

2.3.Rehabilitationsaufenthalte: in den Jahren 2014 bis 2016:

Dazu führte der Bf. im Zuge des Erörterungsgespräches aus, dass eine Rehabilitation auch ein Spitalsaufenthalt sei und keine Kur und er diese jährlich von der BVA bewilligt bekomme. Dazu legte der Bf. auch nachträglich diverse Unterlagen vor.

Entsprechend der Rechtsprechung gelten als Kosten der Heilbehandlung etwa Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, usw. sofern sie mit der Behinderung in einem Zusammenhang stehen.

In seiner Stellungnahme vom 29. September 2021 führte das Finanzamt aus, dass die Rehabilitationsaufenthalte aufgrund der vorgelegten Unterlagen zuzuerkennen sind, da einerseits auf dem Antragsformular eine ärztliche Stellungnahme des allgemeinen Krankenhauses und andererseits die BVA Kosten für das Rehab-Heilverfahren übernommen hat,

womit die medizinische Notwendigkeit in Kombination mit den Arztbriefen aus Bad Radkersburg wohl ausreichend glaubhaft gemacht wurde.

Dieser Meinung schließt sich das BFG an.

Die Kosten für die Rehabilitationsaufenthalte in Höhe von € 503,16 (2014), € 516,88 (2015) und € 529,20 (2016), sind daher als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die damit in Zusammenhang stehenden Reisekosten € 295,40 (2014); € 206,78 (2015) und € 206,78 (2016) sind ebenfalls anzuerkennen.

2.4. Pflegemittel (Bettwäsche, Hygieneartikel):

In diesem Zusammenhang vertrat der Bf. im Erörterungsgespräch die Meinung, dass das Pflegegeld rein zur Bestreitung, zur Bezahlung des Pflegegeldpersonals und nicht für Hilfsmittel wie Bettwäsche, Hygieneartikel usw. zu verwenden ist. Deswegen werden diese Aufwendungen für Pflegemittel steuerlich von ihm geltend gemacht.

Wie bereits ausgeführt sind gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Entsprechend der Rechtsprechung gelten als Kosten der Heilbehandlung etwa Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten oder Kosten für Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in einem Zusammenhang stehen.

Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit des Steuerpflichtigen verursacht werden, wie Kosten für das Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten.

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, machte der Bf. Aufwendungen für Bettwäsche, Sonderbekleidung, Urinale, Hygieneartikel usw. geltend. Diese stehen jedoch eindeutig im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit des Bf. und sind daher als Kosten der Heilbehandlung nicht abzugsfähig (vgl. UFS 30.06.2012, RV/0746-W/10).

Der vom Bf. in diesem Zusammenhang zitierte § 1 des BPGG steht nach Ansicht des BFG diesen Ausführungen nicht entgegen, hat das Pflegegeld doch den Zweck, pflegebedingte Mehraufwendungen pauschal abzudecken; es stellt jedoch nur einen Beitrag zur Finanzierung der Pflegeleistungen dar. Dadurch soll pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe gesichert werden. Das Pflegegeld dient nicht der Einkommenserhöhung der pflegebedürftigen Person, sondern ist eine zweckgebundene Leistung zur Abgeltung von Mehraufwendungen für eine behindertenbedingte Pflege (s. Martin Greifeneder/Dr. Gunther Liebhart; Handbuch Pflegegeld S 5).

Auch das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme vom 29. September 2021 aus, dass § 1 BPGG dem Abzug von Pflegegeld von regelmäßig anfallenden Aufwendungen nicht entgegen steht, da es sich bei diesen wohl auch um pflegebedingte Mehraufwendungen handelt, welche pauschaliert abgegolten werden sollen.

Die vom Bf. regelmäßig anfallenden Pflegemittel sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, da diese entweder bereits mit dem Pflegegeld (pauschal) abgegolten sind oder aber nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 a EStG 1988 darstellen (vorgelegte Rechnungen über Kosmetika, Nagelpflegestifte etc.).

2.5. Monitorhalterung:

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass der Bf. - wie der NS vom 18. August 2021 zu entnehmen ist - zur Kenntnis nahm, dass diese aufgrund der Gegenwerttheorie nicht anzuerkennen ist.

Zusammenfassende Darstellung der als außergewöhnliche Belastung vom BFG anerkannten Aufwendungen:

	2014	2015	2016
Massagen lt. Pkt. 2.2.	2.320,00	1.650,00	50,00
Reha lt. 2.3.	503,16	516,88	529,20
Reise/Reha lt. 2.3.	295,40	206,78	206,78
Lifteinbau lt. Pkt. 2.1.			16.483,21
Summe der nachgewiesenen ao Belastungen lt BFG	3.118,56	2.373,66	17.269,19
Bereits lt. Bescheid (FA) anerkannte Kosten der ao Belastung	2.699,92	159,78	-
Summe insgesamt	5.818,48	2.533,44	17.269,19

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Beweiswürdigung hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen. Es wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Wien, am 19. Oktober 2021