

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, über die Beschwerde vom 6.2.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 1.2.2018 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf), der hör- und gehbehindert ist (Grad der Behinderung: 70%), machte in seiner am 14.12.2017 auf elektronischem Weg eingebrachten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2012 Aufwendungen in Höhe von 5.088,35 Euro als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend. Darüber hinaus beantragte er den pauschalen Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges.

In einem ergänzenden Schreiben vom 22.12.2017 legte er ausführlich dar, weshalb die von ihm getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren seien.

Mit Bescheid vom 1.2.2018 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2012 fest. Dabei erkannte es ua Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch eines Wunderheilers in Brasilien (2.148,68 Euro), pauschale Tagesgelder im Zusammenhang mit auswärtigen Arzt-, Apotheken- und Hörgeräteakustikerbesuchen (228,30 Euro) sowie eine Prämie für die Versicherung eines Cochlea-Implantates (199,61 Euro) nicht als außergewöhnliche Belastungen an. Auch der pauschale Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges wurde nicht gewährt. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen wie folgt aus:

- Die Kosten für die Reise nach Brasilien zum Medium ***XY*** seien nicht zu berücksichtigen, da ein ärztliches Gutachten über die Notwendigkeit der dortigen Behandlung zur Verbesserung der Hörbehinderung nicht vorgelegt worden sei.
- Bei den Fahrten im Zusammenhang mit Arztbesuchen, Medikamentenbesorgungen und Reparaturen/Anpassungen von Hörgeräten handle es sich nicht um beruflich veranlasste Reisen. Die Geltendmachung von Taggeldern sei daher nicht möglich.
- Bei der Implantatversicherung handle es sich um eine Sachversicherung. Die diesbezüglichen Kosten seien daher nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen.
- Mangels Bescheinigung einer Mobilitätseinschränkung durch das Sozialministeriumservice könne der pauschale Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges nicht gewährt werden.

Dem hielt der Bf in seiner Beschwerde vom 6.2.2018 im Wesentlichen Folgendes entgegen:

- Ad Brasilienreise: Nach der Entscheidung des UFS vom 11.12.2006, RV/0427-G/06 sei es für die Anerkennung von im Zusammenhang mit einer Außenseitermedizin anfallenden Kosten erforderlich, dass der Erfolg nicht nur im Einzelfall, sondern typischerweise eintrete. Jedenfalls müsse die Methode im konkreten Anlassfall erfolgreich gewesen sein. Dass die Behandlung gegenständlich erfolgreich gewesen sei, sei bewiesen.
- Ad Implantatversicherung: Diese betreffe ausschließlich das Implantat, dessen Nachbeschaffung 8.581,08 Euro kosten würde. Die Versicherungskosten stellten ebenso wie die Kosten für Batterien oder sonstige Zubehörteile untrennbare Nebenkosten dar. Die Zweckmäßigkeit der Aufwendung habe das Finanzamt nicht zu beurteilen.
- Ad pauschaler Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges: Der Behindertenpass mit einer eingetragenen Gehbehinderung sei nicht nur seit Jahren aktenkundig, sondern vom Finanzamt in den Vorjahren auch durchgehend anerkannt worden. Der pauschale Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges sei daher sehr wohl bescheinigt.
- Ad pauschaler Verpflegungsmehraufwand: Über das Verbot des Abzuges der in § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 genannten Aufwendungen/Ausgaben für die Lebensführung im engeren Sinn brauche nicht diskutiert zu werden. Dazu zähle natürlich auch die normale tägliche Ernährung/Verpflegung jedes Menschen. Dies betreffe aber selbstverständlich nur die normalen durchschnittlichen Kosten einer Selbstverpflegung, egal ob zu Hause oder auswärtig im örtlichen Nahebereich. Wenn es sich jedoch um eine Verpflegung handle, die zu Zwecken einer Heilbehandlung bei einer Dauerbehinderung an einer ausreichend auswärtigen Lokalität eingenommen werden müsse, stünden die dadurch verursachten Mehrkosten gegenüber einer normalen täglichen Ernährung/Verpflegung zu Hause/im örtlichen Nahebereich selbstverständlich und unzweifelhaft mit dieser Heilbehandlung in untrennbarem Zusammenhang. Sie seien als Nebenkosten zu qualifizieren und könnten nicht den normalen Lebenshaltungskosten zugeordnet

werden. Sonst wäre ein Abzug dieser Mehrkosten nicht einmal im betrieblichen oder beruflichen Bereich möglich. Dies werde auch in sämtlichen finanzgerichtlichen Entscheidungen bestätigt (Hinweis auf VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0023). Die im Zusammenhang mit § 34 EStG 1988 geltend gemachten Aufwendungen seien grundsätzlich (dem Grunde und der Höhe nach) nachzuweisen. Im gegenständlichen Fall seien nicht die tatsächlichen Kosten geltend gemacht worden, sondern Tagesgelder gemäß § 26 EStG 1988, die einen amtlich geschätzten Verpflegungsmehraufwand im Falle des Vorliegens einer Dienstreise darstellten. Ob nun dieser geschätzte Verpflegungsmehraufwand im Rahmen einer Dienstreise anfalle oder sonst irgendwo, sei unbeachtlich. Er sei bei Dienstreisen allerdings amtlich bemessen und in dieser Höhe als Aufwand zugrunde zu legen, ansonsten wäre er bei fehlendem Nachweis zu schätzen. Auch aus der Entscheidung des UFS vom 11.2.2004, RV/0169-F/03 ergebe sich, dass Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen von außergewöhnlichen Belastungen abzugsfähig seien.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 5.6.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

- Ad Brasilienreise: Da ein umfassendes medizinisches Attest eines Schulmediziners über die Notwendigkeit und den nachgewiesenen medizinischen Nutzen der Anwendungen nicht vorliege, seien die Kosten für die Reise nach Brasilien zu einem dortigen Wunder-/Geistheiler nicht absetzbar. Daran ändere auch das subjektive Empfinden über eine Verbesserung des Hörvermögens nichts.
- Ad pauschaler Verpflegungsmehraufwand: Verpflegungskosten seien – mit Ausnahme der Regelungen im Bereich der Werbungskosten und Betriebsausgaben sowie einer ärztlich verordneten Krankendiät – nicht absetzbar, weil es sich bei der Einnahme von Verpflegung zwar um einen lebensnotwendigen, aber eben nicht außergewöhnlichen Vorgang handle. Bei Verpflegungskosten handle es sich regelmäßig um Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988. Nur in den Fällen beruflich veranlasster Reisen fänden pauschale Beträge Anwendung. In den §§ 34 und 35 EStG 1988 würden Verpflegungskosten oder Taggelder nicht behandelt. Sollte eine Stoffwechselstörung vorliegen, sei ein Verpflegungsmehraufwand vom Sozialministeriumservice zu bescheinigen. Das Finanzamt vertrete daher weiterhin die Rechtsansicht, dass ein Verpflegungsmehraufwand nicht vorliege und Taggelder nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar seien.
- Ad pauschaler Freibetrag für die Benützung eines Kraftfahrzeuges: Für das Jahr 2012 sei vom Sozialministeriumservice keine Mobilitätseinschränkung bescheinigt worden, weshalb der pauschale Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges nicht zuerkannt werden könne. Es sei kein Nachweis über die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung vorgelegt worden.

- Ad Implantatversicherung: Der Abschluss einer Hörgeräteversicherung erfülle nicht die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988, da es an der Zwangsläufigkeit mangle. Der UFS habe in der Entscheidung vom 17.1.2011, RV/3755-W/08 ausgeführt, dass der Abschluss einer Brillenversicherung nicht zwangsläufig, sondern freiwillig erfolge. Dies gelte auch für eine Hörgeräteversicherung.

Mit Schreiben vom 19.6.2018 beantragte der Bf die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Begründend führte er zusammengefasst wie folgt aus:

- Ad Brasilienreise: Vorgelegte Audiogramme würden beweisen, dass die Behandlung in Brasilien zu einer deutlichen Verbesserung der Hörleistung auf beiden Ohren geführt habe. Eine derartige Hörverbesserung könne durch eine herkömmliche ärztliche Behandlung nicht erreicht werden. Brasilien habe sich angeboten, da es dort zu vielen wundersamen und medizinisch unerklärlichen Heilungen von medizinisch aufgegebenen Gelähmten, Blinden, Tauben sowie an Krebs im Endstadium Erkrankten gekommen sei. Das heiße, dass – im Sinne der Entscheidung des UFS vom 11.12.2006, RV/0427-G/06 – ein Behandlungserfolg schon im Vorhinein zu erwarten gewesen sei, was bereits für die Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ausreichen würde. Aber nicht nur die vorhandenen Erfolgsaussichten trafen im gegenständlichen Fall zu, sondern auch der Umstand, dass die alternative Behandlung in Brasilien tatsächlich erfolgreich gewesen sei. Und dies allein sei für die steuerrechtliche Beurteilung, ob eine Heilbehandlung vorliege, maßgebend, und zwar auch dann, wenn sie auf alternative Weise erfolge.
- Ad Verpflegungskosten: Generell mögen die Lebenshaltungskosten in Brasilien unter jenen in Österreich liegen. Dies gelte aber nicht für jenen Ort, an dem sich die Casa des Wunderheilers befinde, weil sich dort täglich tausende Menschen aufhielten. Dies bewirke natürlich ein erhöhtes Preisgefüge in der Gastronomie, das mit den normalen Verpflegungskosten zu Hause in Österreich nicht vergleichbar sei. Da er mit brasilianischer Währung bezahlt und natürlich keine Rechnungen erhalten habe, könne er die tatsächlichen Aufwendungen nicht nachweisen. Nur die normalen Verpflegungskosten zu Hause in Österreich seien von § 20 Abs 1 EStG 1988 erfasst.
- Ad Implantatversicherung: Die nach dem Verlust des Implantates notwendig gewordene Ersatzbeschaffung habe schon damals mehr als 7.000,00 Euro gekostet, was mehr als zwei Nettomonatsgehälter ausmache. Der Schock aufgrund des Verlustes und der daraus entstandenen, unerwarteten finanziellen Folgekosten sei so groß gewesen, dass es zum Abschluss einer Implantatversicherung gekommen sei. Die diesbezüglichen Kosten hätten einen Bruchteil der Ersatzbeschaffung ausgemacht. Der Versicherungsschutz erstreckte sich nicht nur auf Fälle des Verlustes, sondern auch des Diebstahls sowie selbst verschuldeter Zerstörung des Cochlea-Implantates. Ohne Implantat sei er praktisch taub, weil ihn selbst das stärkste analoge Hörgerät auf dem anderen Ohr nicht mehr ausreichend versorgen könne. Er könne also im Falle eines

Verlustes, eines Diebstahls oder einer selbst verschuldeten Zerstörung des Implantates nicht warten, bis es ihm die finanzielle Situation ermögliche, ein neues Implantat zu kaufen, er brauche es sofort. Sonst sei er von seiner Umwelt in jeder Hinsicht ausgeschlossen. Diese Situation sei auch für seine Angehörigen unerträglich. In diesem Zwang zur sofortigen Ersatzbeschaffung ohne Rücksicht auf die momentane finanzielle Situation sei die Zwangsläufigkeit des Abschlusses der Implantatversicherung begründet.

- Ad pauschaler Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges: Er sei seit dem 1.4.1998 aufgrund eines bis dato unverändert gültigen, vom Bundessozialamt ausgestellten Behindertenpasses der Republik Österreich zu 70% hör- und gehbehindert und auf den Gebrauch eines Rollstuhles angewiesen. Weitere Amtsvermerke in diesem Behindertenpass lauteten dahingehend, dass dessen Inhaber sowohl dem Personenkreis der begünstigten Behinderten im Sinne des Behinderteneinstellungsgesetzes angehöre als auch eine Fahrpreisermäßigung nach dem Bundesbehindertengesetz in Anspruch nehmen könne.

Mit Vorhaltsschreiben vom 10.5.2019 forderte das Finanzamt den Bf zum belegmäßigen Nachweis der von ihm beantragten außergewöhnlichen Belastungen auf, woraufhin der Bf dem Finanzamt neben zahlreichen Belegen ein Schreiben mit folgendem Inhalt zukommen ließ:

*„Hiermit lege ich die von Ihnen gewünschten Belege vor. Vor allem bei den Kassabons der Apotheke in ***Ort 1*** sind leider einige schon so verblichen gewesen, dass sie auf der Kopie nicht mehr lesbar waren. Soweit die Belegangaben auf dem Original noch lesbar waren, habe ich die Daten handschriftlich auf der Kopie ergänzt.*

Sie ersuchen auch um die Vorlage von Nachweisen für die Flugkosten, Aufenthaltskosten, Taxikosten und Behandlungskosten während meines Aufenthaltes in Brasilien, welcher erfolgt ist, um eine auf normalem medizinischem Wege nicht mehr mögliche Verbesserung meiner links an Taubheit grenzenden Schwerhörigkeit zu erreichen.

(...)

*In dem Dorf im Inneren von Brasilien in den Vorbergen der Anden, in welchem der „Wunder“heiler ***XY*** mit freiwilligen Helfern eine einfache ebenerdige Anlage aus Beton errichtet hatte, wohnte ich in einer sehr einfachen privaten Pension, in welcher für den Aufenthalt und die Abendverpflegung keine Rechnungen ausgestellt wurden wie auch nicht in sonstigen Lokalen und Kaffeehäusern. Ich dachte damals auch nicht daran, diesen Aufenthalt steuerlich als ag. Belastung geltend zu machen, sodass ich diesem Umstand auch keine Beachtung schenkte. Ich habe heute auch nicht mehr die geringste Erinnerung an meine damaligen Ausgaben, aber das Preisgefüge war gegenüber dem sonstigen Preisniveau im ländlichen Brasilien sicher erhöht, weil man den monopolartigen Umstand schon ausgenutzt hat, dass die Heilungssuchenden vor Ort Quartier nehmen mussten. 360,- € für 10*

Nächtigungen sind nach meiner Meinung sicherlich nicht überhöht. Wenn mir weiters ein geringer geschätzter Taggeldbetrag zugestanden würde, hätte ich sogar zu wenig geltend gemacht. Aber das ist mir gar nicht so wichtig.

Ebenso erhielt ich natürlich auch vom Taxifahrer – das Taxi war ein uraltes Auto – für die Fahrt vom Flughafen über weit mehr als 100 km in das Dorf keine Rechnung.

*Für die Behandlung durch ***XY*** selbst ebenso wie für die stundenlangen täglichen Meditationen, Suppenausspeisungen zu Mittag, Kristallbetttherapien für den Chakrenausgleich und gemeinsamen „spirituellen“ Zusammenkünfte sowie für den Aufenthalt in der Casa generell wurde nichts verlangt, weil alles von dankbaren freiwilligen Helfern gemacht wird und Jedermann freien Zutritt hat. Aber man ist natürlich moralisch verpflichtet, dafür etwas in eine Urne zu spenden. Ich habe dafür 300,- Euro angesetzt, weil das der Betrag dafür war, dass ich wieder deutlich besser hören konnte. Dieser Betrag ist nichts im Vergleich zur gewonnenen Lebensqualität. Andere unheilbar (Krebs)Kranke und Gelähmte bleiben monatelang und bilden die dankbare große Schar der freiwilligen Helfer, weil sie eine zumindest teilweise Heilung erfahren haben. Ohne diese freiwilligen Helfer und die Spenden wäre der Betrieb der Casa nicht möglich. In einem Abstellraum, den ich zufällig gesehen habe, lagen mindestens 100 Krücken und viele Rollstühle, welche nicht mehr benötigt wurden. Tatsächlich habe ich wesentlich mehr ausgegeben, weil ich für die Mittagssuppen und die Kristallbettanwendungen jedesmal etwas gegeben habe. Diese 300,- € habe ich schon allein deswegen aus Dankbarkeit gespendet, weil ich wie schon erwähnt schon vor Ort meine eklatante Hörverbesserung verspürt habe. So musste ich mich anfänglich über den Tisch beugen, um möglichst nahe beim Mund meines Gegenübers zu sein, weil ich ihn sonst nicht verstanden hätte. Nach meiner Vorsprache bei ***XY*** verstand ich alle gegenüber des Esstisches Sitzenden normal, ohne mich vorbeugen zu müssen. Diese Hörverbesserung wurde dann auch nach der Heimkehr durch die Audiogramme für beide Ohren bestätigt.*

*Zur Casa selbst möchte ich erwähnen, dass dies ein Ort unglaublicher Ruhe war, es gab kein lautes Wort und alle beteten zu Gott, dass er ihnen helfen möge. Vor allem bei den Meditationen spürte man sogar körperlich die spirituelle Kraft, welche durch die Hunderten inbrünstig Hilfesuchenden erzeugt wurde. Es waren alle Teilnehmer von der Humanmedizin aufgegebene unheilbare Krebskranke, Querschnittgelähmte, Seh- und Hörbehinderte usw. Die besondere Stimmung in der Casa mag auch für die Hörverbesserung hilfreich gewesen sein, aber die Hörverbesserung trat eindeutig und unmittelbar schon nach meinem Besuch bei ***XY*** ein.*

Da ich 70 Jahre keine hohen Töne und daher auch zB. kein Vogelzwitschern gehört hatte, war ich vor allem gegen laute hohe Töne sehr empfindlich und musste daher schon deswegen nach meiner Heimkehr mein CI durch meinen Betreuer der Fa. (...) anpassen lassen. Die lauten hohen Töne haben mir weh getan wie zB. das Kratzen des Fächerbesens aus Kunststoff beim

Straßenkehren vor dem Haus. Für die CI-Einstellung ist vorher ein Audiogramm zur genauen Messung der von mir hörbaren Frequenzen notwendig. Ich dachte damals wie schon erwähnt noch gar nicht an die Möglichkeit einer steuerlichen Abschreibung der Brasilienreise als Krankheitskosten. Das kam mir erst im Zuge der Erstellung der Erklärung zur AN-Veranlagung viele Jahre später. Ebenso musste ich auch mein Hörgerät bei der Fa. (...) anpassen lassen.“

In der Folge legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 31.7.2019 beantragte es die Abweisung der Beschwerde und bezog zu den strittigen Punkten ausführlich Stellung.

Mit Schreiben vom 9.8.2019 äußerte sich der Bf zu den Ausführungen des Finanzamts im Vorlagebericht.

Mit Schreiben vom 5.4.2022 ersuchte das Bundesfinanzgericht das Sozialministeriumservice um Übermittlung der den Bf betreffenden Behindertenpass-Daten, woraufhin das Sozialministeriumservice dem Bundesfinanzgericht die bezughabenden Unterlagen übermittelte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf, ein Pensionist, der in ***Ort 1*** wohnhaft ist und dessen Bruttobezüge (Lohnzettel-KZ 210) im Streitjahr 70.618,52 Euro ausmachten, ist seit Ende 1993 Inhaber eines Behindertenpasses. Im Jahr 1998 wurde vom Bundessozialamt ein Duplikat mit denselben Daten ausgestellt. Darin ist dem Bf ein Grad der Behinderung von 70% bescheinigt.

Dieser – im Streitjahr unverändert gültige – Behindertenpass weist folgende Eintragungen auf:

- „gehbehindert“ (G)
- „Fahrpreisermäßigung“ (F)
- „begünstigte Person nach BEinstG“ (B)

Weitere Eintragungen, wie etwa jene der „dauernd starken Gehbehinderung“ (D) oder der „Unzumutbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel“ (V), sind darin nicht vermerkt.

Nach dem zugrundeliegenden ärztlichen Gutachten aus dem Jahr 1993 bestehen folgende Behinderungen: an Taubheit grenzende Schwerhörigkeit rechts; höhergradige Innenohrschwerhörigkeit links; posttraumatisches organisches Psychosyndrom; posttraumatische Gonarthrose und femoropatellare Arthrose rechts. Diesem Gutachten ist ein handschriftlicher ärztlicher Vermerk mit folgendem Inhalt angefügt: „Der AW ist zwar

bedeutend gehbehindert, aber nicht so, daß ein öffentliches Verkehrsmittel nicht zumutbar wäre. Es liegt also das Faktum der dauernd starken Gehbehinderung nicht vor.“

Der Bf verfügte im Streitjahr weder über einen § 29b StVO-Ausweis noch über einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer.

Aufgrund seiner Hörbehinderung suchte der Bf im Zeitraum 5.11.2012 bis 18.11.2012 einen Wunderheiler in Brasilien auf. Er ließ sich vom Wunderheiler behandeln und nahm überdies gemeinsam mit vielen anderen Heilungssuchenden an Meditationen, Kristallbetttherapien, Suppenausspeisungen sowie spirituellen Zusammenkünften teil. Der Zutritt hierzu war kostenlos, der Bf leistete eine Spende.

Das Aufsuchen des Wunderheilers in Brasilien stellte keine zur Heilung oder Linderung der Hörbehinderung nachweislich notwendige Maßnahme dar. Eine gezielte, medizinisch indizierte Behandlung zum Zweck der Heilung oder Linderung der Hörbehinderung ist darin nicht zu erblicken.

Die vom Bf als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten, nur zum Teil belegmäßig nachgewiesenen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Aufsuchen des Wunderheilers in Brasilien beliefen sich auf 2.148,68 Euro (Flugkosten, Taxikosten, Unterkunftskosten, freiwillige Zahlungen für Kristallbetttherapien, Meditationen etc).

Der Bf begab sich im Streitjahr von seinem Wohnort ***Ort 1*** ausgehend 19 Mal nach ***Ort 2*** (jeweils für wenige Stunden, ohne Übernachtung, einfache Fahrtstrecke rund 85 km), um mit seiner Hörbehinderung zusammenhängende Arzttermine sowie Termine bei Hörgeräteakustikern wahrzunehmen. Darüber hinaus suchte er 3 Mal die Apotheke in ***Ort 3*** auf (einfache Fahrtstrecke rund 35 km). Anlässlich dieser Arzt-, Apotheken- und Hörgeräteakustikerbesuche in ***Ort 2*** und ***Ort 3*** nahm er auch die lokale Gastronomie in Anspruch. Er machte pauschale Tagesgelder (in Summe 228,30 Euro) in Anlehnung an § 26 Z 4 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung geltend. Ein behinderungsbedingter (oder sonstwie gearteter) Verpflegungsmehraufwand ist ihm nicht entstanden. Der Bf war über preiswerte Verpflegungsmöglichkeiten in ***Ort 2*** gut informiert.

Der Bf entrichtete im Streitjahr für die von ihm abgeschlossene Implantatversicherung – der Versicherungsschutz erstreckte sich ua auf die Fälle des Verlustes und des Diebstahls seines Cochlea-Implantates – eine Versicherungsprämie in Höhe von 199,61 Euro. Der Abschluss einer solchen Versicherung war nicht zwingend vorgeschrieben.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zum Behindertenpass des Bf stützen sich auf jene Unterlagen, die das Sozialministeriumservice dem erkennenden Gericht auf dessen Ersuchen zukommen ließ. Die vom Sozialministeriumservice bekanntgegebenen Daten stimmen mit den im elektronischen Finanzamtsakt hinterlegten Daten überein. Auch vom Bf wurde nichts Anderslautendes vorgebracht. Der wiedergegebene Inhalt des ärztlichen Gutachtens entstammt einer aktenkundigen Kopie dieses Gutachtens, welche das Finanzamt dem erkennenden Gericht anlässlich der Beschwerdevorlage übermittelte.

Dass der Bf im Streitjahr über einen § 29b StVO-Ausweis oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer verfügt hätte, wurde von ihm nicht vorgebracht. Auch sonst finden sich im Akt keinerlei Hinweise auf einen solchen Ausweis bzw Bescheid.

Die Feststellung, dass das Aufsuchen des Wunderheilers in Brasilien keine zur Heilung oder Linderung der Hörbehinderung nachweislich notwendige Maßnahme darstellte und eine gezielte, medizinisch indizierte Behandlung zum Zweck der Heilung oder Linderung der Hörbehinderung darin nicht zu erblicken ist, beruht auf Folgendem: Ein ärztliches Attest über die Notwendigkeit einer solchen Maßnahme wurde vom Bf nicht beigebracht. Der Bf gab auch nicht an, dass er die Reise nach Brasilien auf ärztliches Anraten unternommen hätte. Seinen Entschluss, den Wunderheiler in Brasilien aufzusuchen, begründete er vielmehr damit, dass herkömmliche medizinische Behandlungsmethoden zu keiner Verbesserung seines Hörvermögens geführt hätten und ein mit dem Aufsuchen des Wunderheilers in Brasilien verbundener Heilerfolg aufgrund von selbst durchgeführten Internetrecherchen schon im Vorhinein zu erwarten gewesen wäre. Seitens des Bf wurden auch keinerlei Unterlagen vorgelegt, denen ein konkreter Behandlungsablauf und die damit verfolgten Ziele zu entnehmen wären. Vielmehr beschränken sich seine allgemein gehaltenen Ausführungen darauf, dass er – neben einer nicht näher definierten „Behandlung“ durch den Wunderheiler selbst – an Meditationen, Kristallbetttherapien, Suppenausspeisungen und spirituellen Zusammenkünften teilgenommen habe. Wenn der Bf unter Hinweis auf die im Zuge des Verfahrens vorgelegten Audiogramme vom 6.9.2012, 19.11.2012 und 29.11.2012 vorbringt, das Aufsuchen des Wunderheilers in Brasilien habe zu einer merklichen Verbesserung seines Hörvermögens geführt, so ist hiezu zu bemerken, dass diesen Unterlagen keinerlei Anhaltspunkte für einen ursächlichen Zusammenhang zwischen dem Aufsuchen des Wunderheilers in Brasilien und einer (vermeintlichen) Hörverbesserung zu entnehmen sind. Vor diesem Hintergrund nimmt es das erkennende Gericht als erwiesen an, dass das Aufsuchen des Wunderheilers in Brasilien keine zur Heilung oder Linderung der Hörbehinderung nachweislich notwendige Maßnahme darstellte und eine gezielte, medizinisch indizierte Behandlung zum Zweck der Heilung oder Linderung der Hörbehinderung darin nicht zu erblicken ist.

Die Feststellung, dass sich der Bf im Streitjahr zwecks Arzt-, Apotheken- und Hörgeräteakustikerbesuchen 19 Mal nach ***Ort 2*** und 3 Mal nach ***Ort 3*** begab, und er damit zusammenhängend pauschale Tagesgelder in Anlehnung an § 26 Z 4 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung geltend machte, gründet sich auf die aktenkundige, vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogene schriftliche Aufstellung des Bf über Aufwendungen aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung.

Die Feststellung, dass dem Bf anlässlich seiner Arzt-, Apotheken- und Hörgeräteakustikerbesuche in ***Ort 2*** und ***Ort 3*** ein behinderungsbedingter (oder sonstwie gearteter) Verpflegungsmehraufwand nicht entstanden ist, gründet sich auf Folgendes: Der Bf hat weder belegmäßig nachgewiesen noch glaubhaft dargetan, dass ihm im Zusammenhang mit den Arzt-, Apotheken- und Hörgeräteakustikerbesuchen in ***Ort 2*** und ***Ort 3*** tatsächlich ein Verpflegungsmehraufwand entstanden wäre. Seine Ausführungen beschränken sich darauf, dass die durch die Verpflegung „an einer ausreichend auswärtigen Lokalität“ verursachten Mehrkosten („gegenüber einer normalen täglichen Ernährung/Verpflegung zu Hause/im örtlichen Nahebereich“) in untrennbarem Zusammenhang mit der behinderungsbedingten Heilbehandlung stünden und insofern als Nebenkosten zu qualifizieren seien. Worin diese Mehrkosten konkret bestanden haben sollen, lässt er offen. Auch die aktenkundige Aufstellung über Aufwendungen aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung lässt keinerlei Rückschlüsse auf einen – wie auch immer gearteten – Verpflegungsmehraufwand zu. In dieser Aufstellung sind nahezu durchgängig Tagesgelder von 8,80 Euro (4 Stunden x 2,20 Euro) pro Termin ohne Uhrzeitangaben angeführt. Zum Teil sind mehrere Termine ohne Datums- und Uhrzeitangaben zusammengefasst, wie etwa „8 Fahrten a 4 Stunden = 32 Stunden a 2,2“. Berücksichtigt man überdies, dass der Bf, wie er selbst ausführt, in ***Ort 2*** aufgewachsen ist und dort viele Jahre gelebt hat, seiner in ***Ort 2*** lebenden Tochter immer wieder Besuche abgestattet hat und laut aktenkundigem ZMR-Auszug vom 18.7.2019 an der Adresse ***Straße, PLZ, Ort 2***, im Jahr 2003 einen Nebenwohnsitz gemeldet hat (die Meldung war auch im Streitjahr noch aufrecht), geht das erkennende Gericht davon aus, dass der Bf über preiswerte Verpflegungsmöglichkeiten in ***Ort 2***, wo er die Arzt- und Hörgeräteakustikertermine im Streitjahr wahrgenommen hat, gut informiert war. Das erkennende Gericht nimmt es vor diesem Hintergrund als erwiesen an, dass dem Bf kein – wie auch immer gearteter – Verpflegungsmehraufwand entstanden ist.

Dass der Abschluss einer Versicherung anlässlich der Anschaffung eines Cochlea-Implantates zwingend vorgeschrieben gewesen wäre, wurde vom Bf nicht behauptet und finden sich diesbezüglich auch sonst keinerlei Anhaltspunkte im Akt.

Die übrigen Feststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogenen Ausführungen des Bf.

Vor diesem Hintergrund durfte das erkennende Gericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):

§ 34 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten, noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(...)

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

(...)

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(...)"

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 (in der Folge kurz „VO über agB“), lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*

(...)

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- | | |
|--|----------------|
| <i>- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids</i> | <i>70 Euro</i> |
| <i>- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit</i> | <i>51 Euro</i> |
| <i>- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit</i> | <i>42 Euro</i> |

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(...)

§ 3. (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, daß ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

(...)

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.“

Aufwendungen für den Besuch eines Wunderheilers in Brasilien:

Mit einer Gesundheitsmaßnahme in Zusammenhang stehende Aufwendungen stellen nur dann eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 dar, wenn sie zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit (oder sonstigen körperlichen Beeinträchtigung) nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159; siehe weiters VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Bloße Wünsche oder Befürchtungen der Betroffenen reichen nicht, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen (vgl. VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064). Wie das erkennende Gericht unter den Punkten 1. (Festgestellter Sachverhalt) und 2. (Beweiswürdigung) dargelegt hat, fehlt es im Hinblick auf die Reise des Bf zum Wunderheiler nach Brasilien an der höchstgerichtlich geforderten nachweislichen Notwendigkeit zur Heilung oder Linderung der Hörbehinderung (vgl. zu einem ähnlich gelagerten Fall auch BFG 17.11.2016, RV/7104331/2016).

Die im Zusammenhang mit der Reise des Bf zum Wunderheiler nach Brasilien angefallenen Aufwendungen können daher (zur Gänze) nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden (vgl. auch *Fuchs* in Doralt et al, EStG²¹ § 34 Tz 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort „Wunderheiler“; zur Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen für Wunder- und Geistheiler mangels einer gezielten, medizinisch indizierten Behandlung zum Zweck der Heilung oder Linderung einer Krankheit auch [deutscher] BFH 18.4.1990, III R 38/86; BFH 2.9.2010, VI R 11/09).

Aufwendungen für die Implantatversicherung:

Im jüngst ergangenen Erkenntnis vom 3.3.2022, Ra 2021/15/0069 hatte sich der VwGH mit der Frage zu befassen, ob die Aufwendungen einer zu 100% behinderten Person für eine Kaskoversicherung in dem Ausmaß, in dem die Prämien auf die im eigenen PKW eingebaute Rollstuhlverladevorrichtung entfallen, als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können. Er verneinte dies mit dem Hinweis darauf, dass diesen Kosten das Element der Zwangsläufigkeit fehle, und betonte unter Verweis auf die einschlägige Kommentarliteratur, dass es an der Zwangsläufigkeit der Versicherung selbst dann fehle, wenn im Schadensfall eine außergewöhnliche Belastung vorliegen würde. Nichts anderes kann für die hier gegenständliche Implantatversicherung gelten, deren Abschluss anlässlich der Anschaffung des Cochlea-Implantates nicht zwingend vorgeschrieben war. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung kommt daher nicht in Betracht.

Pauschale Tagesgelder im Zusammenhang mit behinderungsbedingten auswärtigen Arzt-, Apotheken- und Hörgeräteakustikerbesuchen:

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich nur der durch die Behinderung bedingte Mehraufwand, somit jener Aufwand, der über die typischen Kosten der Lebensführung hinausgeht, begünstigungsfähig (vgl VwGH 15.9.2016, Ro 2015/15/0009; siehe auch VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074).

Kosten für die eigene Verpflegung sind typische Kosten der Lebensführung. Derartige Aufwendungen werden durch die tarifliche Steuerfreistellung des pauschalen Existenzminimums in § 33 Abs 1 EStG 1988 berücksichtigt. Es ist auch keineswegs außergewöhnlich, Mahlzeiten außerhalb des Hauses in Gaststätten einzunehmen (vgl VwGH 15.9.2016, Ro 2015/15/0009). Letzteres gilt auch für den vorliegenden Fall, in dem der Bf anlässlich seiner gelegentlichen Arzt-, Apotheken- und Hörgeräteakustikerbesuche in ***Ort 2*** und ***Ort 3*** die lokale Gastronomie in Anspruch genommen hat.

Fehl geht in diesem Zusammenhang der wiederholte Hinweis des Bf auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.5.2017, Ro 2015/13/0023. Der diesem Erkenntnis zugrundeliegende Sachverhalt war derart gelagert, dass die betroffene Person ua an einem krankhaften Essverhalten (regelmäßige Ess-Brechattacken) litt und ihr dadurch ein Verpflegungsmehraufwand (Mehrkosten vor allem für Nahrungsmittel) entstand, dessen Zwangsläufigkeit durch ein fachmedizinisches Gutachten belegt war. Dieser (geschätzte) Verpflegungsmehraufwand wurde vom VwGH – für das erkennende Gericht nachvollziehbar – als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Zur Voraussetzung der Außergewöhnlichkeit führte der VwGH wie folgt aus: *„Als Maßstab der Außergewöhnlichkeit normiert das Gesetz die Höhe der Belastung im Vergleich zur Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Wenn das Finanzamt dazu ausführt, jeder Mensch müsse essen, so bedeutet es unter dem Gesichtspunkt dieses im Gesetz vorgesehenen Maßstabes aber einen Unterschied, wenn aus Krankheitsgründen - hier wegen ständigen Erbrechens - ein Vielfaches an Nahrungsmitteln konsumiert werden muss, um dem Körper denselben lebensnotwendigen Nährwert zuzuführen. Die Außergewöhnlichkeit des dadurch entstehenden Mehraufwandes hat das Bundesfinanzgericht daher mit Recht bejaht [...]“* Der vom VwGH entschiedene Fall, in welchem das krankhafte Essverhalten der betroffenen Person für den Verpflegungsmehraufwand ursächlich war, lässt sich mit dem hier gegenständlichen Fall nicht vergleichen.

Zwar räumt § 184 BAO die Möglichkeit zur Schätzung auch in den Fällen außergewöhnlicher Belastungen ein. Dies setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige das Zutreffen der Voraussetzungen dem Grunde nach beweisen kann (vgl VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116). Wie das erkennende Gericht unter den Punkten 1. (Festgestellter Sachverhalt) und 2. (Beweiswürdigung) dargelegt hat, wurde seitens des Bf weder nachgewiesen noch glaubhaft

dargetan, dass ihm anlässlich seiner gelegentlichen Arzt-, Apotheken- und Hörgeräteakustikerbesuche in ***Ort 2*** und ***Ort 3*** ein behinderungsbedingter (oder sonstwie gearteter) Verpflegungsmehraufwand tatsächlich entstanden wäre. Damit ist aber auch eine Schätzung ausgeschlossen.

Wenn der Bf vorbringt, dass eine Schätzung unter Heranziehung der in § 26 Z 4 EStG 1988 vorgesehenen pauschalen Tagesgelder vorzunehmen sei, so ist dies im Übrigen schon deshalb rechtlich verfehlt, weil er sich weder auf „Dienstreisen“ (§ 26 Z 4 EStG 1988) oder „beruflich veranlassten Reisen“ (§ 16 Abs 1 Z 9 iVm § 26 Z 4 EStG 1988) noch auf „betrieblich veranlassten Reisen“ (§ 4 Abs 5 iVm § 26 Z 4 EStG 1988) befand (siehe dazu auch VwGH 10.11.1987, 85/14/0128).

Eine Berücksichtigung pauschaler Tagesgelder als außergewöhnliche Belastung kommt daher im vorliegenden Fall nicht in Betracht.

Pauschaler Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges:

§ 3 Abs 1 der VO über agB, der den Freibetrag für die behinderungsbedingte Nutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges regelt, normiert, dass die Körperbehinderung durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen ist.

Damit wurde eine bindende Beweisregel geschaffen (vgl VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197 unter Hinweis auf Kommentarliteratur). Die Nachweisführung ist demnach durch § 3 Abs 1 der VO über agB vorgegeben, andere Beweismittel sind nicht zulässig (vgl auch *Peyerl* in Jakom EStG¹⁴ § 35 Tz 24; BFG 17.4.2018, RV/3100985/2016; BFG 6.6.2018, RV/7102265/2018).

Da der Bf weder über eine Bescheinigung gemäß § 29b StVO noch über einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer verfügte, sind die Voraussetzungen des § 3 Abs 1 der VO über agB nicht erfüllt und steht der pauschale Freibetrag für die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges nicht zu.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 15. April 2022