

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 28. November 2022 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 10. November 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2019, 2020 und 2021 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Beschwerdevereinsentscheidungen vom 25. Mai 2023 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11.11.2020, RV/5100803/2020, wurden Beschwerden des Beschwerdeführers betreffend die Arbeitnehmerveranlagungen (Einkommensteuer) für die Jahre 2016, 2017 und 2018 abgewiesen. Gegenstand dieses Verfahrens waren behinderungsbedingte Mehraufwendungen des Beschwerdeführers für unregelmäßig anfallende Ausgaben der Heilbehandlung (unter anderem Ausgaben für das Kieser-Training und Produkte der Alternativmedizin). Auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

In den am 12.5.2022 elektronisch über FinanzOnline eingereichten Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2019, 2020 und 2021 wurden Kosten im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen,

BGBI 1996/303 idgF in Höhe von 2.894,13 € (2019), 1.147,94 € (2020) und 726,87 € (2021) geltend gemacht.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurden diese Kosten in den am 10.11.2022 ergangenen Einkommensteuerbescheiden (Arbeitnehmerveranlagungen) für die genannten Jahre nur teilweise anerkannt. Unter anderem wurden die für eine Kur in ***1*** im Jahr 2019 geltend gemachten Ausgaben um eine Haushaltsersparnis von 109,83 € gekürzt.

Gegen diese Bescheide richten sich die Beschwerden vom 28.11.2022, in denen gleichlautend vorgebracht wurde, es sei aus den Bescheidbegründungen nicht nachvollziehbar, welche Beträge bzw. Ausgaben konkret nicht anerkannt worden wären. Ferner wurde angekündigt, dass weitere Kosten geltend gemacht würden, die in den Erklärungen noch nicht beantragt worden wären.

In einem Vorhalt vom 13.12.2022 erläuterte das Finanzamt die vorgenommenen Kürzungen der geltend gemachten Aufwendungen und forderte den Beschwerdeführer auf, die in den Beschwerden angekündigten weiteren Aufwendungen genau aufzuschlüsseln und nachzuweisen.

In der dazu nach wiederholten Fristverlängerungsansuchen am 28.3.2023 eingereichten Stellungnahme erläuterte der Beschwerdeführer die in den Steuererklärungen geltend gemachten Aufwendungen, insbesondere auch die Fahrtkosten zum Hausarzt und zu Therapien. Zur im Jahr 2019 vom Finanzamt berücksichtigten Haushaltsersparnis gab der Beschwerdeführer an, dass er im Rahmen des Kuraufenthaltes im Hotel ***2*** logiert habe, und gegenüber zu Hause wesentlich mehr Kosten gehabt habe. Dies allein schon durch die laufenden Getränkekosten beim Essen usw. Die Zusatzkosten von 546 € wären direkt an das Hotel bezahlt worden. Die in der Stellungnahme dazu erwähnte Rechnung „Nr. ***3*** vom 18.5.2019“ findet sich in den angeschlossenen Beilagen nicht.

Ferner machte der Beschwerdeführer weitere krankheitsbedingte Mehraufwendungen geltend und zwar für Medikamente in Höhe von 259,80 € (2019), 365,45 € (2020) und 349,31 € (2021). Laut den angeschlossenen Beilagen handelt es sich dabei im Wesentlichen um Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel. Dazu wurde eine Bestätigung des Hausarztes vom 23.1.2023 mit folgendem Inhalt vorgelegt:

*Im Zeitraum 01/2019 bis 12/2021 wurden für Hrn. ***Bf1***, geb. ***4***, folgende Medikamente/Präparate laufend verordnet:*

- 1) Ester-C 1400 mg bzw. Vitamin C 1000 mg
- 2) Vitamin D3 125 mg 4000 III
- 3) Vitamin E 267 mg
- 4) Selen 100 mcg

5) CBD Öl Naturextrakt 10 %

6) Zink 25

Ferner legte der Beschwerdeführer folgende weitere Bestätigung des Hausarztes vom 23.1.2023 vor:

*Herrn ***Bf1***, geb. ***4*** wurde im Zeitraum der Jahre 2016 bis laufend ein Krafttraining laut Befunde und medizinischer Indikation, zwei bis dreimal wöchentlich, nach absolvierten Kur bzw. Reha Aufenthalten weiterführend verordnet.*

*Der Trainingsplan wurde von Dr. ***5***, FA f. Orthopädie, nach eingehender Untersuchung und Beiziehung der Befunde erstellt.*

Die medizinische Überwachung erfolgt laufend.

In diesem Zusammenhang machte der Beschwerdeführer Fahrtkosten von seiner Wohnung zum sieben Kilometer entfernten Kieser-Studio Linz geltend, in dem er im Jahr 2019 insgesamt 26 mal und im Jahr 2020 insgesamt 28 mal ein Krafttraining absolvierte. Für das Jahr 2021 wurden keine Fahrtkosten geltend gemacht, da der Beschwerdeführer „aufgrund des Corona Wahnsinns“ kein Training absolvieren habe können und daher die Mitgliedschaft ruhend gestellt habe. Für das Jahr 2019 wurden Fahrtkosten von 152,88 € und für das Jahr 2020 in Höhe von 188,16 € geltend gemacht. Kosten für das Krafttraining selbst wurden (anders als noch in den Jahren 2016 bis 2018) nicht mehr in Ansatz gebracht.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 25.5.2023 anerkannte das Finanzamt alle in den am 12.5.2022 eingereichten Erklärungen geltend gemachte Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen und zog lediglich für das Jahr 2019 die schon im Erstbescheid berücksichtigte Haushaltsersparnis von 109,83 € ab. Nicht berücksichtigt wurden die im Zuge der Beschwerde zusätzlich begehrten Aufwendungen für die Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel sowie die Fahrtkosten zum Kieser-Training.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidungen richtet sich der Vorlageantrag vom 26.6.2023, in dem die Erstattung weiteren Vorbringens bis 11.8.2023 angekündigt wurde.

In einer mit „28. Februar 2023“ datierten, am 11.8.2023 beim Finanzamt eingelangten Eingabe wurde eine „Fristverlängerung zur Begründung des Vorlageantrages“ bis 31.10.2023 beantragt.

Da weiteres Vorbringen des Beschwerdeführers nicht mehr erfolgte, legte das Finanzamt die Beschwerden am 10.1.2024 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte eine Entscheidung im Sinne der Beschwerdevorentscheidungen.

In einer Eingabe an das Bundesfinanzgericht vom 24.5.2024 verwies der Beschwerdeführer auf die oben zitierten Bestätigungen des Hausarztes vom 23.1.2023. Das Krafttraining sei in den

Abschlussberichten nach den Kur- bzw. Rehaaufenthalten als weiterführende Maßnahme festgehalten worden. Die Medikamente wären über den gesamten Zeitraum ärztlich verordnet worden. Dies sei vom Finanzamt einfach negiert worden, obwohl sich das verordnete Krafttraining ausschließlich auf die Rückenbeschwerden (insgesamt sieben Bandscheibenvorfälle mit drei Wirbelkanalstenosen, zwei davon absolut) beziehen würde, und sich daraus eine entsprechende prozentuelle Erwerbsminderung größer als 25 % ergäbe. Würde das Krafttraining nicht fortgeführt, wären die Kur bzw. Reha nicht nur gratis (bis auf Selbstbehalt), sondern umsonst. Das vom Bundesfinanzgericht im Verfahren betreffend die Vorjahre angeforderte Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice datiere „aus dem Jahre ca. 2005/2006“, und spiegle den Gesundheitszustand in den Jahren 2019 bis 2021 nicht wider. Es sei zu einer wesentlichen Verschlechterung der Wirbelsäulenbeschwerden (Stenosen in Verbindung mit Polyneuropathie) gekommen, zudem seien zwei Krebserkrankungen (Brustkrebs mit einer Mastektomie, und PMF; primäre Myelofibrose; landläufig Knochenmarkskrebs bezeichnet) hinzugekommen. Die prozentuelle Erwerbsminderung bei einer Brustkrebserkrankung mit einer Mastektomie werde von Sachverständigen laufend höher als 50 % eingestuft, bei einer PMF mit laufender Interferonbehandlung und den ganzen Begleiterscheinungen liege die Einstufung ebenfalls bei über 50 %. Bisher wären ausschließlich durch Finanzbedienstete medizinische Einschätzungen und Bewertungen abgegeben worden. Diese hätten weder ein entsprechendes medizinisches Studium, noch eine medizinische Ausbildung. Das Krafttraining habe bei der Kur in ***1*** 2019 und auch bei der Rehaaufenthalten in den Jahren 2020 bis 2024 jeweils ca. 60 % der Therapien ausgemacht. Schließlich stellte der Beschwerdeführer „aufgrund des angeführten Sachverhaltes“ folgende Anträge:

1) Beziehung eines medizinischen Sachverständigen zur Einstufung der prozentuellen Erwerbsminderung der einzelnen Erkrankungen

2) Zeugenladungen:

*a) Hrn. Prim. Dr. ***6***, p.A. ***7****

*b) Fr. OA Dr. ***8***, p.A. ***7****

*3) Lokalaugenschein im ***9*** Ambulatorium und Kieser Training Linz zur Verifizierung der verwendeten Geräte für Krafttraining.*

4) Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt samt Beweiswürdigung

Laut dem bereits aus dem Vorverfahren betreffend die Jahre 2016 bis 2018 aktenkundigen ärztlichen Sachverständigengutachten des damaligen Bundessozialamtes vom 2.2.2007 erlitt der Beschwerdeführer im September 1993 einen Motorradunfall, der zu einer „Halswirbelsäulenquetschung“ führte. In der Folge wurden zahlreiche Bandscheibenvorfälle in verschiedenen Etagen der Halswirbelsäule, der Lendenwirbelsäule mit Wirbelkanalstenose im Cervikalabschnitt festgestellt. Bei der am 2.2.2007 durchgeführten Untersuchung wurde unter anderem eine eingeschränkte Kopfbeweglichkeit festgehalten (Gutachten vom 2.2.2007).

Im Zuge eines Berufungsverfahrens wegen Neufestsetzung des Grades der Behinderung wurde festgestellt, dass dieser ab 22.1.2008 100 % beträgt. Die Gesundheitsbeeinträchtigungen wurden bereits im Vorerkenntnis vom 11.11.2020 zu GZ. RV/5100803/2020 näher aufgeschlüsselt (auf die Seiten 13 f dieser Entscheidungsgründung wird verwiesen). Die 100 %ige Behinderung resultiert im Wesentlichen aus einer gemischten Persönlichkeitsstörung sowie Wirbelsäulenbeschwerden bei somatoformer Schmerzstörung. Bei einer somatoformen Schmerzstörung (auch Psychalgie) handelt es sich um eine Form der somatoformen Störung, die sich durch einen subjektiv empfundenen, mindestens sechs Monate andauernden, intensiven und quälenden Schmerz in einem Körperteil, der nicht ausreichend durch eine körperliche Störung oder ein physiologisches Geschehen erklärt werden kann, äußert.

Die vom Beschwerdeführer in den Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2019 bis 2021 als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten wurden vom Finanzamt nach Durchführung des oben dargestellten Vorhalteverfahrens und erfolgter Glaubhaftmachung in den Beschwerdevorentscheidungen vom 25.5.2023 anerkannt. Abweichend von der Erklärung 2019 wurde lediglich eine Haushaltsersparnis in Höhe von 109,83 € anlässlich der Kur in ***1*** berücksichtigt. Zu dieser hatte der Beschwerdeführer im Zuge seiner Stellungnahme vom 10.11.2022 eine Rechnung der Park Therme ***1*** betreffend den Aufenthalt vom 28.4.2019 bis 19.5.2019 vorgelegt, mit der für den 21-tägigen Aufenthalt ein Selbstbehalt in Höhe von 426,51 € in Rechnung gestellt worden war. Der in der Stellungnahme vom 28.3.2023 behauptete durchgehende Aufenthalt im „Hotel ***2***“ wurde nicht glaubhaft gemacht, auch die dort erwähnte Rechnung vom 18.5.2019 über den behaupteten Mehraufwand findet sich in den am 28.3.2023 vorgelegten Unterlagen nicht. Im Hinblick auf die Beschwerdevorentscheidung vom 25.5.2023 betreffend das Jahr 2019, der nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltecharakter zukommt, und in der angesichts der dargestellten Aktenlage wie schon im Erstbescheid vom 10.11.2022 die Haushaltsersparnis von 109,83 € in Abzug gebracht wurde, wäre es am Beschwerdeführer gelegen gewesen, das bloß behauptete Fehlen einer Haushaltsersparnis, die mit einem Kuraufenthalt regelmäßig verbunden ist, ausreichend und nachvollziehbar glaubhaft

zu machen. Da dies nicht erfolgte, ging das Finanzamt zutreffend vom Vorliegen einer solchen Haushaltsersparnis aus. Für die Berechnung der Haushaltsersparnis wird vom Wert der vollen Station gemäß der Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge, BGBl. II Nr. 2001/416 idgF ausgegangen, die in § 1 den Wert der vollen freien Station mit 196,20 € monatlich bemisst. Bei einem Kuraufenthalt beträgt die monatliche Haushaltsersparnis nach Ausscheiden der Kostenanteile für Wohnung mit 1/10, Beleuchtung und Strom mit 1/10, 156,96 € (= 8/10 von 196,20 €). Pro Tag ergibt sich somit eine Haushaltsersparnis von 5,23 € (= 156,96 € / 30 Tage). Das Finanzamt hat deshalb im bekämpften Bescheid zu Recht für zu Hause ersparte Verpflegungskosten eine Haushaltsersparnis von 109,83 € ausgeschieden (5,23 € x 21 Tage).

Für die Jahre 2019 bis 2021 wurden unter Vorlage entsprechender Zahlungsbelege in der Beschwerdeergänzung vom 28.3.2023 folgende krankheitsbedingte Mehraufwendungen geltend gemacht:

2019	CBD-Öl	129,90
	CBD-Öl	129,90
	<i>Summe 2019</i>	<i>259,80</i>
2020	Ester-C 1400 mg, hoch absorbierbares Vitamin C	63,08
	CBD-Öl	129,90
	Vitamin C 1000mg	104,90
	Vitamin C, D3, Imuno Boost, Hepafar Starter Set	67,57
	<i>Summe 2020</i>	<i>365,45</i>
2021	Ester-C 1400 mg, hoch absorbierbares Vitamin C	93,95
	Ester-C 1400 mg, hoch absorbierbares Vitamin C	90,75
	Vitamin D3 Gelkapseln	24,16
	Vitamin E 267mg	77,28
	Selen 100mcg Vegetarische Kapseln	31,80
	Premium Zink 25	31,47
	<i>Summe 2021</i>	<i>349,31</i>

Der Beschwerdeführer hat für diese in den Beschwerdeentscheidungen nicht anerkannten Kosten keinerlei Ersatz von der Sozialversicherung erhalten. Schon dies ist ein Indiz gegen die medizinische Notwendigkeit der strittigen Aufwendungen.

Bereits im Vorerkenntnis vom 11.11.2020 wurde darauf hingewiesen, dass die tatsächliche Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten, die nicht von der Sozialversicherung getragen werden, triftige medizinische Gründe erfordert (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149) und nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung führt. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; unter Hinweis auf VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Ferner wurde schon damals darauf hingewiesen, dass eine vom Hausarzt ausgestellte Bestätigung über die „medizinische Notwendigkeit“ etwa des CBD-Öls nicht ausreicht, wenn dabei das „verordnete“ Präparat keiner konkreten Gesundheitsbeeinträchtigung zugeordnet wird (Seite 19 der Entscheidungsgründe). Ungeachtet dessen wurde auch im gegenständlichen Verfahren wieder nur eine Bestätigung des Hausarztes (vom 23.1.2023) vorgelegt, derzufolge die dort angeführten Präparate „laufend verordnet“ worden wären, ohne konkret anzuführen, für welche Erkrankung. Eine nachweisliche Notwendigkeit dieser Präparate zur Heilung oder Linderung einer bestimmten Krankheit wird damit nicht glaubhaft gemacht. Abgesehen davon werden beispielsweise bei einem gesundheitsgefährdenden Vitamin D3 Mangel nach eigener Erfahrung des erkennenden Richters von ärztlicher Seite Gerovit D3 Tropfen oder ähnliche Präparate verordnet, die auch von der Sozialversicherung bezahlt werden.

Auch das „Kieser Training“ war bereits Gegenstand intensiver Erörterung im Vorerkenntnis (Seiten 15 ff der Entscheidungsgründe), auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird. Auf der Homepage (<https://www.kieser.at>) wird die Kieser Methode (auszugsweise) wie folgt beschrieben:

Ob Sport, Freizeit oder Beruf, ein starker Körper ist die Voraussetzung für ein aktives, beschwerdefreies Leben. Doch bereits ab dem 25. Lebensjahr beginnt die Kraft der Muskeln abzunehmen. Mit Krafttraining halten Sie dagegen. Mit der Kieser Methode bieten wir Ihnen eine zeiteffiziente, wissenschaftlich belegte Trainingsform. Die Methode verbindet Ansätze der Gesundheits- und Bewegungswissenschaften und stützt sich auf jahrzehntelange Erfahrungswerte aus über 170 Studios. Bereits 2x 30 Minuten Training pro Woche reichen aus, um Schritt für Schritt ein Stück stärker zu werden.

Persönliche Begleitung damit Ihr Training genau auf Ihre Bedürfnisse abgestimmt wird und Sie ihre Ziele erreichen.

Medizinische Trainingsberatung für ein Training genau nach Ihren Bedürfnissen. In der medizinischen Trainingsberatung besprechen Sie eventuelle gesundheitliche Einschränkungen

mit der medizinischen Fachperson in unseren Studios. Liegen Beschwerden vor, werden sie in Ihrem individuellen Trainingsplan berücksichtigt. So trainieren Sie sicher und genau an Ihre Bedürfnisse angepasst.

Rückenanalyse zur Bestimmung Ihrer aktuellen Kraft.

Gezielter Aufbau der Rückenmuskulatur an unseren speziellen computergestützten Trainingsmaschinen.

Eigens entwickelte Trainingsmaschinen für eine isolierte und zielgerichtete Kräftigung der Muskeln.

Speziell ausgebildetes Fachpersonal für eine kompetente Beratung und Trainingssteuerung. Unsere Aufgabe ist es, Sie darin zu unterstützen, Ihre Trainingsziele zu erreichen. Auf die Fachkompetenz unserer Mitarbeiter legen wir deshalb großen Wert. Alle Mitarbeiter erhalten bei uns eine anerkannte Ausbildung mit Schulungsseminaren. In jährlich wiederkehrenden Fortbildungen werden sie in den Themenbereichen Instruktion und Trainingssteuerung, Angebot und Kommunikation sowie Trainingsmedizin ausgebildet.

Im Vorverfahren betreffen die Jahre 2016 bis 2018 waren die Kosten für das Kieser Training und die Fahrtkosten für den Besuch des Studios in Linz als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden. Im gegenständlichen Verfahren wurden in den Steuererklärungen keine Kosten für das Kieser Training verzeichnet. Erst im Zuge der Beschwerdeergänzung vom 28.3.2023 wurden für die verfahrensgegenständlichen Jahre 2019 und 2020 allein die Fahrtkosten zum Kieser Studio in Höhe von 152,88 € (2019) und 188,16 € (2020) geltend gemacht. Die Kosten für das Kieser Training selbst werden nicht (mehr) als außergewöhnliche Belastung beantragt. Die Anerkennung der Fahrtkosten würde aber voraussetzen, dass auch die Kosten für die Gesundheitsmaßnahme selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Bereits oben wurde darauf hingewiesen, dass eine Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein muss, sollen die dafür angefallenen Kosten als außergewöhnliche Belastung absetzbar sein. In der dazu vorgelegten Bestätigung des Hausarztes vom 23.1.2023 wird zunächst festgehalten, dass im Zeitraum 2016 bis laufend ein Krafttraining laut Befunde und medizinischer Indikation, zwei bis dreimal wöchentlich nach absolvierter Kur bzw. Reha weiterführend verordnet worden sei. Derartige vorfeldweise Verordnungen (durch den Hausarzt, den Kurarzt oder einen sonstigen Mediziner) wurden aber auch im gegenständlichen Verfahren nicht vorgelegt. Eine erst nachträglich ausgestellte Bestätigung des Hausarztes, es wären in der Vergangenheit entsprechende Verordnungen ergangen, genügt dazu nicht. Der Beschwerdeführer bringt in diesem Zusammenhang in der Eingabe vom 24.5.2024 lediglich vor, dass das Krafttraining in den Abschlussberichten nach den Kur- bzw. Rehaaufenthalten als weiterführende Maßnahme „festgehalten“ worden sei. Aktenkundig ist dazu (aus dem Vorverfahren) der großteils geschwärzte Abschlussbericht vom

29.7.2020 über die ambulante ONKO-Reha beim ***9*** Ambulatorium vom 6.1.2020 bis 29.7.2020. Unter dem Punkt Therapieempfehlungen wird dabei festgehalten:

Physio/Physikalisch:

Wir empfehlen eine weitere ambulante Physiotherapie. Neben der selbständigen Durchführung des hierorts erlernten Übungsprogrammes wird empfohlen, die Bewegungstherapie in einer extramuralen Therapieeinrichtung in sich langsam steigendem Ausmaß fortzusetzen.

Prävention:

Pflegende Maßnahmen im Operationsgebiet. Regelmäßige körperliche Aktivität nach Maßgabe der Beschwerden. Anzustreben ist folgender Umfang: Ausdauertraining 150 min/Woche + 2-3x/Woche Krafttraining.

Verlauf:

... Durch die Sperre des Kieser-Trainings während der Coronapause kam es zu einer Verstärkung der Symptome an der WS ... Die meisten Einschränkungen bestehen im Bereich der WS ...

Demnach stellt das Krafttraining lediglich eine Präventionsmaßnahme zur Erhaltung des Gesundheitszustandes dar und unterscheidet sich damit nicht wesentlich vom Zweck des Besuches eines Fitnessstudios zur Kräftigung der Rückenmuskulatur. Bereits im Vorerkenntnis wurde betont, dass Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit regelmäßig nicht abzugsfähig sind (Seite 18 der Entscheidungsgründe mit Hinweis auf Doralt, EStG, § 34 Rz 78). Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Das vom ***9*** Ambulatorium keineswegs verordnete, sondern als Präventionsmaßnahme empfohlene Krafttraining stellt keine Heilbehandlung dar.

Dazu kommt, dass in der zweiten Bestätigung des Hausarztes vom 23.1.2023 zwar ebenfalls behauptet wird, das Krafttraining wäre seit 2016 laufend verordnet worden. Wie schon im Vorverfahren wurden aber auch im gegenständlichen Verfahren derartige vorfeldweise Verordnungen nicht vorgelegt, da es solche offenkundig nie gegeben hat. Diese können aber durch die bloß nachträgliche Bestätigung des Hausarztes nicht ersetzt werden. Auch der angeblich vom bezeichneten Orthopäden erstellte Trainingsplan wurde nicht vorgelegt, obwohl im Vorerkenntnis auf die Notwendigkeit eines solchen ausdrücklich hingewiesen wurde (Seite 17 der Entscheidungsgründe).

Insgesamt gesehen bleibt das Bundesfinanzgericht daher bei seiner Einschätzung, dass die Kosten für das Kieser-Training keine außergewöhnliche Belastung darstellen, weshalb auch die (allein) geltend gemachten Fahrtkosten zum Kieser-Studio in Linz nicht als solche anerkannt werden können.

Zu den in der Eingabe vom 24.5.2024 gestellten Beweisanträgen wird Folgendes bemerkt:

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des *maßgebenden* Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles *zweckdienlich* ist.

Inwiefern die Beiziehung eines medizinischen Sachverständigen zur Einstufung der prozentuellen Erwerbsminderung der einzelnen Erkrankungen im gegenständlichen Fall zweckdienlich sein soll, legte der Beschwerdeführer nicht näher dar und ist auch für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, sodass von der Aufnahme dieses Beweises abgesehen wurde. Das Vorliegen einer 100 %-igen Erwerbsminderung, die zum vollen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 führt, ist unstrittig. Die Anerkennung der in der Eingabe vom 24.5.2024 geltend gemachten Kosten scheitert auch nicht an der Bestimmung des § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers über außergewöhnliche Belastungen, derzufolge eine Behinderung nur vorliegt, wenn das Ausmaß der einzelnen Behinderung (Minderung der Erwerbsfähigkeit) mindestens 25 % beträgt, sondern an den oben erläuterten Gründen. Schließlich kommt den amtlichen Bescheinigungen des Bundessozialamtes (nunmehr Sozialministeriumservice) im Sinne des § 35 Abs. 2 EStG 1988 eine die Abgabenbehörde bindende Wirkung zu (Doralt, EStG, § 35 Tz 7 mit Hinweis auf VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197; vgl. zur Bindungswirkung solcher Bescheinigungen auch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur vergleichbaren Bestimmung des § 8 Abs. 6 FLAG 1967). Selbst bei Vorliegen eines weiteren bzw. neueren ärztlichen Gutachtens kann nicht ohne weiteres von einer vorliegenden Bescheinigung des Bundessozialamtes abgewichen werden (vgl. auch dazu hilfsweise die bei Lenneis/Wanke, FLAG², § 8 Tz 29 zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Bei den Anträgen auf Ladung des Dr. ***6*** und der Dr. ***8*** als Zeugen wurde kein konkretes Beweisthema genannt. Beweis anträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das Beweismittel erwiesen werden sollen, brauchen die Abgabenbehörden und das Verwaltungsgericht nicht zu entsprechen (Ritz, BAO⁷, § 183 Tz 2 mit Hinweis auf VwGH 17.8.2020, Ra 2020/13/0056).

Gemäß § 182 Abs. 1 BAO kann zur Aufklärung der Sache ein Augenschein vorgenommen werden. Eine solche Aufklärung zur „Verifizierung der verwendeten Geräte für das Krafttraining“ ist gegenständlich im Hinblick auf die bebilderte Beschreibung der Geräte auf der oben zitierten Homepage des Kieser-Studios nicht erforderlich. Im Übrigen scheiterte die Anerkennung der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Kosten nicht an der Art der für das Krafttraining verwendeten Geräte.

Schließlich wurde in der Eingabe vom 24.5.2024 durch Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO kann ein Antrag auf mündliche Verhandlung wirksam aber nur in der Beschwerde, im Vorlageantrag, in einer Beitrittserklärung oder in den Fällen des § 253 BAO innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des späteren

Bescheides gestellt werden. Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (Ritz, BAO⁷, § 274 Tz 3 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Die §§ 34 und 35 EStG 1988 normieren in der für die beschwerdegegenständlichen Jahre maßgebenden Fassung 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:

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

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.

§ 35 (1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen
– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

...

– In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit ab 95 % ein Freibetrag von Euro 1.198.

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 normiert auszugsweise:

§ 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.

§ 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 (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Bereits im Vorerkenntnis vom 11.11.2020 wurde ausgeführt, dass Aufwendungen nur dann als außergewöhnliche Belastung nach §§ 34 und 35 EStG 1988 berücksichtigt werden können, wenn sie dem Steuerpflichtigen zwangsläufig iSd oben zitierten § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachsen, er sich ihnen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Bei den Steuerpflichtigen selbst betreffenden Krankheitskosten kommen der Natur der Sache nach dafür nur tatsächliche Gründe in Frage. Wie bereits oben ausgeführt, erfordert die tatsächliche Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten, die nicht von der Sozialversicherung getragen werden, triftige medizinische Gründe. Ob solche vorliegen, ist keine Rechtsfrage, sondern ein Tatsachen- und damit Sachverhaltsfrage.

Nach oben getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind die in der Eingabe vom 28.3.2023 geltend gemachten Kosten (im Wesentlichen Vitaminpräparate, Nahrungsergänzungsmittel, Fahrtkosten zum Kieser-Studio in Linz) nicht zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 angefallen, sodass eine Berücksichtigung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht kam.

Zu der bei den anerkannten Kurkosten im Jahr 2019 berücksichtigen Haushaltsersparnis wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die obigen Ausführungen unter Punkt 1 sowie Doralt, EStG, § 34 Tz 78 betreffend Kurkosten, Krankheitskosten sowie Alters- und Pflegeheim verwiesen, wonach die Berechnung analog zur Vorgangsweise bei der Erfassung von Sachbezügen nach der Sachbezugs-VO zu erfolgen hat (Haushaltersparnis in Höhe von 8/10 des Wertes der vollen freien Station; ebenso LStR 2002 Rz 887).

Insgesamt ergeben sich daher in den beschwerdegegenständlichen Jahren außergewöhnliche Belastungen in jener Höhe, die das Finanzamt bereits in den Beschwerdevorentscheidungen vom 25.5.2023 anerkannt hatte, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine im Einzelfall vorgenommene Beweiswürdigung wirkt im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (z.B. VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091 mwN).

Linz, am 22. Jänner 2025