

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Wieser in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LBG Kärnten Steuerberatung GmbH, Europastraße 8, Top EG, 9524 Villach, über die Beschwerde vom 8. April 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. März 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (in weiterer Folge der Bf) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 unter anderem die Berücksichtigung von mit seiner Behinderung in Zusammenhang stehenden, unregelmäßigen Ausgaben in Höhe von Euro 9.647,67 als außergewöhnliche Belastungen.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens wurde vom Bf eine Aufstellung über die als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten übermittelt und Nachweise hierfür vorgelegt. Zudem wurde bekannt gegeben, dass Arztkosten in Höhe von Euro 960,00 irrtümlich in Zusammenhang mit der Behinderung beantragt wurden, diese jedoch mit Selbstbehalt zu berücksichtigen seien.

Vom Bf wurden folgende Kosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt beantragt:

Apothekenrechnungen	€ 125,75
Behindertengerechter Umbau der Küche	€ 4.040,00
Jahresbeitrag Fitnesscenter	€ 566,80
Jahresbeitrag Ruderverein	€ 210,00
Baumschnitt	€ 112,80
Domäne ***D1***	€ 83,00
ARBÖ-Mitgliedsbeitrag	€ 86,50
VAEB Selbstbehalt	€ 43,91
Orthopädie Hilfsmittel Selbstbehalt	€ 426,25
Rollstuhlteile Reparatur	€ 38,80
Kilometergeld zu Physikalischer Therapie	€ 1.119,30
Kilometergeld Fitnesscenter und Ruderverein	€ 1.834,56
Gesamt	€ 8.687,67

Mittels Einkommensteuerbescheid vom 09.03.2022 wurde die Einkommensteuer 2019 mit Euro 1.560,00 festgesetzt. Von den als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten aus der eigenen Behinderung in Höhe von Euro 9.647,67 wurden von der Abgabenbehörde ein Betrag von Euro 1.754,01 ohne Selbstbehalt und ein Betrag von Euro 960,00 mit Selbstbehalt anerkannt.

Folgende Kosten wurden vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt:

Apothekenrechnungen	€ 125,75
VAEB Selbstbehalt	€ 43,91
Orthopädie Hilfsmittel Selbstbehalt	€ 426,25
Rollstuhlteile Reparatur	€ 38,80
Kilometergeld zu Physikalischer Therapie	€ 1.119,30
Gesamt	€ 1.754,01

In der Begründung führte die Behörde aus, dass die bekanntgegebenen Kosten für den Küchenumbau nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden konnten, da auf der vorgelegten Rechnung die behindertengerechte Ausstattung nicht ersichtlich ist. Die Kosten für Mitgliedschaften in einem Fitnessclub, einem Ruderverein und beim ARBÖ seien keine außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988. Dasselbe treffe auf Kosten für Baumschnitte und für die Domain „***D1***“ zu. Die nicht mit der Behinderung in Zusammenhang stehenden Arztkosten seien als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannt worden, entfalten mangels Überschreitung des Selbstbehalts jedoch keine Wirkung.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 08.04.2022 gab der Bf zusammengefasst bekannt, dass sich diese gegen die Nichtanerkennung von geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von Euro 6.933,66 richtet. Der Bf sei seit Jahrzehnten querschnittgelähmt. Zur Prävention und zur Milderung von in diesem Zusammenhang bestehenden Begleiterkrankungen der Muskulatur und des Bewegungsapparates habe der Arzt des Bf ein regelmäßiges Krafttraining empfohlen. Aus diesem Grund besuche der Bf das Fitnesscenter und übe den Rudersport aus. Diese Tätigkeiten dienen ausschließlich der Linderung seiner Erkrankung. Die Kosten hierfür erwachsen ihm zwangsläufig. Hinsichtlich des behindertengerechten Umbaus der Küche werde nunmehr eine korrigierte Rechnung vorgelegt, aus welcher die behindertengerechte Ausstattung ersichtlich ist. Zudem seien die Kosten für den Küchenumbau in der Steuererklärung irrtümlich zu niedrig bekannt gegeben worden und betrugen tatsächlich Euro 5.040,00. Aufgrund seiner Querschnittslähmung könne der Bf die Bäume in seinem Garten nicht selbst schneiden und müsse hierfür fremde Personen engagieren. Diese Kosten erwachsen dem Bf somit ebenfalls zwangsläufig. Es werde beantragt Kosten in Höhe von insgesamt Euro 9.687,67 als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6.10.2022 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Im Zuge des dagegen eingereichten Vorlageantrages wurde erneut die Berücksichtigung von sämtlichen beantragten Kosten als außergewöhnliche Belastungen beantragt und hinsichtlich der Kosten für Fitnesscenter und Ruderverein ein ärztliches Attest vorgelegt.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde am 16.01.2023 dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ***Bf1*** ist am ***Bf1-Geb*** geboren und in ***Bf1-Adr*** wohnhaft. Der Bf ist seit mehr als 20 Jahren querschnittgelähmt und weist einen festgestellten Behinderungsgrad bzw eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 100 % auf. Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist dem Bf nicht zumutbar. Für das gesamte Jahr 2019 bezog der Bf pflegebedingte Geldleistungen und erzielte Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von Euro 51.670,08.

Im Jahr 2019 hatte der Bf Kosten für Medikamente in Höhe von Euro 125,75, für orthopädische Hilfsmittel in Höhe von Euro 426,25 und Selbstbehalte beim Sozialversicherungsträger in Höhe von Euro 43,91 zu tragen, welche ihm aufgrund seiner Behinderung erwachsen sind. Für Reparaturen an seinem Rollstuhl zahlte er in diesem Jahr Euro 38,80.

Von 03.01.2019 bis 31.12.2019 nahm der Bf aufgrund seiner Behinderung mehrmals monatlich Therapieleistungen in der Privatklinik ***Stadt 1*** in Anspruch. In diesem Zusammenhang erwuchsen ihm Fahrtkosten in Höhe von Euro 1.119,30.

Für eine urologische Facharztbehandlung entrichtete der Bf im Beschwerdejahr einen Betrag von Euro 140,00. Für Zahnbehandlungen zahlte er im Jahr 2019 in Summe Euro 820,00.

Die Mitgliedschaft bei einem Fitnessclub in ***Stadt 2*** kostete dem Bf im Jahr 2019 einen Betrag von Euro 566,80. Für die Mitgliedschaft in einem Ruderverein zahlte er Euro 210,00. Der Bf besuchte das Fitnesscenter über das gesamte Jahr insgesamt 168 Mal und führte dort Stabilisations- und Stärkungsübungen durch. Die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnsitz und Fitnesscenter betrugen Euro 1.834,56.

Von einem Arzt für Allgemeinmedizin und Facharzt für Chirurgie wurde dem Bf im März 2019 regelmäßiges Krafttraining sowie Training zur Core-Stärkung und Core-Stabilisation empfohlen.

Für die Internetdomain „***D1***“ zahlte der Bf im Jahr 2019 einen Betrag von Euro 83,00. Sein ARBÖ-Mitgliedsbeitrag belief sich für dieses Jahr auf Euro 86,50. Für Baumschnittarbeiten in seinem Garten zahlte der Bf im August 2019 einen Betrag von Euro 112,80.

Der Bf führte im Jahr 2019 einen Küchenumbau durch. Hierbei wurde von einer Tischlerfirma ein behindertengerechter Umbau der Küche vorgenommen. Es wurde ein unterfahrbarer Vorbaukorpus, ein unterfahrbarer Unterbaukorpus und ein seitlich befahrbarer Apothekerschrank eingebaut, welche für Rollstuhlfahrer geeignet sind. Zu diesem Zweck wurde auch die Rückwand der Küche und eine Fensterbank angepasst. Die Kosten für diese Leistungen beliefen sich in Summe auf Euro 5.040,00.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem durch die Abgabenbehörde vorgelegten Akt, insbesondere aus dem Vorbringen und den vorgelegten Unterlagen des Bf.

Die Feststellungen zur Behinderung des Bf können anhand seiner Angaben und dem vorgelegten Behindertenausweis nachvollzogen werden. Zudem wurde die 100%ige Erwerbsminderung, die Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln und der Pflegegeldbezug auch von der Abgabenbehörde bestätigt.

Die Kosten für Medikamente, orthopädische Hilfsmittel und für Rollstuhlreparaturen sowie der Selbstbehalt bei der VAEB wurden vom Bf belegmäßig nachgewiesen und lässt sich aus diesen Dokumenten inhaltlich auch der Zusammenhang mit seiner Behinderung ableiten.

Hinsichtlich der in der Privatklinik ***Stadt 1*** in Anspruch genommenen Therapieleistungen wurde eine Bestätigung der Privatklinik vorgelegt. Der Zusammenhang mit der Behinderung des Bf kann anhand dieses Dokuments nachvollzogen werden. Bezüglich der damit einhergehenden, angefallenen Fahrtkosten ist auszuführen, dass in der Bestätigung der Privatklinik auch die exakten Zeiten der Therapieeinheiten angeführt und darin 41 Behandlungstermine vermerkt sind. Aufgrund der Behinderung des Bf und der Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist es für das Gericht im Sinne der freien Beweiswürdigung glaubhaft, dass der Bf die Hin- und Rückfahrt zu diesen Terminen mit seinem Privat-PKW durchgeführt hat. Die Wegstrecke zwischen seinem Wohnsitz und der Privatklinik beträgt zirka 32,5 km, sodass für einen Behandlungstermin eine Wegstrecke von 65 km zurückgelegt werden musste. Die Wegstrecken wurden vom Gericht anhand eines Routenplaners (Google Maps) überprüft. Multipliziert mit den 41 Therapieeinheiten und unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes von Euro 0,42 kann somit festgestellt werden, dass die vom Bf bekannt gegebenen Fahrtkosten in Höhe von Euro 1.119,30 nachvollziehbar sind und dem gegenständlichen Sachverhalt zu Grunde gelegt werden können.

Die Kosten für Zahnbehandlungen und einen urologischen Facharztbesuch wurden mittels Belegen und Überweisungsbestätigungen nachgewiesen.

Für die Fitnessstudio-Mitgliedschaft und die damit verbundenen Kosten wurde vom Bf eine beispielhafte Überweisungsbestätigung hinsichtlich der wöchentlichen Abbuchung von seinem Konto in Höhe von Euro 10,90 durch das Fitnesscenter vorgelegt. Multipliziert mit der jährlichen Wochenanzahl 52 ergeben sich somit jährliche Kosten von Euro 566,80. Zudem wurde vom Bf ein mit 11.08.2021 datiertes Schreiben des Fitnesscenters vorgelegt, in welchem für das Jahr 2019 168 Besuche (somit zirka 3 Besuche pro Woche) im Fitnesscenter in ***Stadt 2*** zur Durchführung von Stabilisations- und Stärkungsübungen bestätigt werden. Aufgrund der Behinderung des Bf und der Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist es für das Gericht im Sinne der freien Beweiswürdigung glaubhaft, dass der

Bf die Hin- und Rückfahrt zu den Trainingseinheiten Fitnessclub mit seinem Privat-PKW durchgeführt hat. Die Wegstrecke zwischen seinem Wohnsitz und dem Fitnessclub beträgt zirka 13 km, sodass für einen Termin eine Wegstrecke von 26 km zurückgelegt werden musste. Die Wegstrecken wurden vom Gericht anhand eines Routenplaners (Google Maps) überprüft. Multipliziert mit den bestätigten 168 Trainingseinheiten und unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes von Euro 0,42 kann somit festgestellt werden, dass die vom Bf bekannt gegebenen Fahrtkosten in Höhe von Euro 1.834,56 nachvollziehbar sind und dem gegenständlichen Sachverhalt zu Grunde gelegt werden können.

Zum Nachweis der Kosten für die Mitgliedschaft beim Ruderverein ***V1*** in ***Stadt 1*** wurde vom Bf die Vorschreibung des Mitgliedsbeitrags 2019 in Höhe von Euro 210,00 vorgelegt.

Hinsichtlich der ärztlichen Empfehlung für regelmäßiges Krafttraining sowie Training zur Core-Stärkung und Core-Stabilisation wurde vom Bf ein Attest vom 15.03.2019 des Arztes für Allgemeinmedizin und Facharzt für Chirurgie ***Arzt 1*** in ***Stadt 3*** vorgelegt. In diesem wird wörtlich ausgeführt: *„Aufgrund der Querschnittslähmung wird ärztlicherseits regelmäßiges Krafttraining sowie Training zur Core-Stärkung und –stabilisation ausdrücklich empfohlen.“*

Die Kosten für die Domain „***D1***“ und für die ARBÖ-Mitgliedschaft wurden vom Bf anhand von Rechnungen nachgewiesen. Hinsichtlich der Kosten für Baumschnittarbeiten wurde vom Bf eine Rechnung der Firma ***U1*** in ***Ort 1*** vorgelegt. Zudem wurde auch eine Überweisungsbestätigung zu diesen Kosten übermittelt.

Für die Renovierungskosten der Küche wurden vom Bf bereits vor Erlass des Erstbescheides eine Rechnung der Firma ***U2***, ***Ort 2***, sowie eine auf diese Rechnung basierende Überweisungsbestätigung vorgelegt. Auf dieser Rechnung sind Umbauarbeiten der Küche angeführt, die spezielle behindertengerechte Ausführung wurde jedoch nur handschriftlich angemerkt. Im Zuge der Beschwerde wurde eine korrigierte Rechnung der Firma ***U2*** übermittelt, in welcher nunmehr auf den behindertengerechten Umbau und die Eignung für Rollstuhlfahrer ausdrücklich hingewiesen wird. Zudem wurden vom Bf Bilder seiner Küche nach der erfolgten Sanierung vorgelegt. Auf diesen sind der in der Rechnung angeführte unterfahrbare Unterbaukorpus und der seitlich befahrbare Apothekerschrank ersichtlich. Die Kosten für den behindertengerechten Umbau der Küche sind der vorgelegten Rechnung vom 16.9.2019 zu entnehmen und wurden vom Bf hinsichtlich der Bezahlung der Kosten eine Überweisungsbestätigung in Höhe von 4.040,00 und eine Zahlungsbestätigung der Firma ***U2*** für die Entrichtung einer Anzahlung in Höhe von Euro 1.000,00 vorgelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Anerkennung von Kosten des Bf als außergewöhnliche Belastungen.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Eine solche Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Alle drei dieser Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die Belastung ist nach § 34 Abs 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Nach § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als Euro 36.400,00 grundsätzlich 12%.

Nach § 34 Abs 6 EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung iSd § 35 Abs 1 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden. Im diesem Zusammenhang kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Eine Behinderung liegt nach § 1 Abs 2 der Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt. Bei dem Bf liegt wie oben ausgeführt ein festgestellter Grad der Behinderung von 100 % vor.

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

Nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind nur Kosten, die durch eine Behinderung im Ausmaß einer festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 25 % bedingt sind, als Kosten der Heilbehandlung zu qualifizieren und damit ohne Abzug eines

Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung im Ausmaß von mindestens 25 % stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG 1988, sodass der vom Steuerpflichtigen zu tragende Selbstbehalt abzuziehen ist.

Zu den einzelnen von dem Bf als außergewöhnlichen Belastungen beantragten Kosten ist folgendes auszuführen:

Kosten für zahnmedizinische und urologische Behandlungen

Die vom Bf nachgewiesenen Kosten für zahnmedizinische Behandlungen in Höhe von Euro 820,00 sowie Kosten für eine urologische Untersuchung in Höhe von Euro 140,00 stellen medizinische Behandlungen dar und sind als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 zu qualifizieren. Ein Zusammenhang mit der Behinderung des Bf wurde nicht nachgewiesen und wurde vom Bf im Zuge der Beantwortung eines Vorhalts selbst bekanntgegeben, dass bei diesen Aufwendungen kein Zusammenhang mit der Behinderung besteht. Diese Kosten für medizinische Behandlungen von summiert Euro 960,00 sind daher als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, fallen jedoch unter den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 und führen im gegenständliche Fall mangels Überschreitung des Selbstbehalts zu keinen steuerlichen Auswirkungen.

Mitgliedsbeitrag ARBÖ und Kosten für Domain „*D1***“**

Anhand der vorgelegten Unterlagen ist für das Gericht sowohl hinsichtlich des Mitgliedsbeitrags zum Autofahrerbund ARBÖ als auch hinsichtlich der Kosten für die Internetdomain „***D1***“ weder eine Zwangsläufigkeit noch eine Außergewöhnlichkeit dieser Aufwendungen iSd § 34 EStG 1988 erkennbar. Die beantragten Kosten werden daher nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Anzumerken ist, dass auch die Abgabenbehörde diese Aufwendungen im Zuge des Erstbescheids nicht als außergewöhnliche Belastungen qualifiziert hat und dieser Feststellung seitens des Bf im Beschwerdeverfahren nicht entgegengetreten wurde.

Medikamentenkosten, Kosten für orthopädische Hilfsmittel und Rollstuhlreparatur, Fahrtkosten zu Therapie

Zu den Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen gehören ua Arzt- und Medikamentenkosten, welche im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten (amtliches Kilometergeld bei Verwendung des eigenen Kfz in Höhe von Euro 0,42 pro Kilometer) Kosten der Heilbehandlung dar (vgl. *Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 35 Rz 17). Auch Aufwendungen für Hilfsmittel wie zB

Rollstühle sind unter § 4 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zu subsumieren.

Die durch den Bf beantragten Aufwendungen für Medikamente (bzw Selbstbehalte für Medikamente) sind Kosten der Heilbehandlung, die Aufwendungen für orthopädische Hilfsmittel und die Rollstuhlreparatur stellen Kosten für Hilfsmittel dar. Ein Zusammenhang der beantragten Kosten mit der Behinderung des Bf wurde für das Gericht durch die vorgelegten Unterlagen glaubhaft gemacht (siehe oben Beweiswürdigung).

Die beantragten Kosten für Medikamente in Höhe von Euro 125,75, den Selbstbehalt bei der Versicherung in Höhe von Euro 43,91, die orthopädischen Hilfsmittel in Höhe von Euro 426,25 und die Rollstuhlreparatur in Höhe von Euro 38,80 werden demgemäß ident zur Würdigung der Abgabenbehörde auch vom erkennenden Gericht als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt.

Die beantragten Fahrtkosten zur Absolvierung der als Heilbehandlung zu qualifizierenden Therapie in der Privatklinik ***Stadt 1*** und deren Zusammenhang mit der Behinderung des Bf wurden vom erkennenden Gericht anhand der vorgelegten Aufzeichnungen als glaubhaft bzw nachgewiesen beurteilt. Die Fahrtkosten in Höhe von Euro 1.119,30 werden daher ebenfalls ident zur Beurteilung der Abgabenbehörde als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anerkannt.

Kosten für Fitnessstudio und Ruderverein

Der Bf beantragte die Berücksichtigung seiner Mitgliedsbeiträge für ein Fitnesscenter und einen Ruderverein als außergewöhnliche Belastungen. Ebenso machte er die Fahrtkosten zum Fitnessstudio als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Hierzu ist auszuführen, dass eine Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs 3 EStG 1988 dann zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt 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 sind (vgl VwGH vom 22. 12.2004, 2001/15/0116).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios durch ein vor Beginn des Besuches ausgestelltes ärztliches Zeugnis nachzuweisen, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer des Fitnessstudiobesuches ergeben (vgl VwGH vom 4.9.2014, 2012/15/0136, unter Hinweis auf BFH vom 14. August 1997, III R 67/96, betreffend Aufwendungen für eine "medizinische

Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio). Derartige Aufwendungen werden nämlich ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten. Ausgaben für die Vorbeugung von Krankheiten bzw. Ausgaben für die Erhaltung der Gesundheit sind jedoch nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar (vgl. VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0109).

Selbst bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung hinsichtlich bestimmter Übungen führt nicht jeder Besuch eines Fitnessstudios zu einer außergewöhnlichen Belastung. Wesentlich ist die Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei absolvierten Trainingseinheiten in eine ärztlich überwachte Behandlung. So könnte sich ein physiotherapeutisch begleiteter Besuch eines Fitnessstudios beispielsweise dann und insoweit als zwangsläufig erweisen, wenn im Rahmen einer ärztlich verordneten physikalischen Therapie nach einem festen Trainingsplan laufend auch konkrete, selbstständige Trainingseinheiten in einem Fitnessstudio zu absolvieren sind und eine regelmäßige Überwachung dieser Selbstübungseinheiten im Rahmen der physikalischen Therapie gewährleistet ist (vgl. VwGH vom 04.09.2014, 2012/15/0136).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf das Fitnessstudio bereits vor dem im März 2019 ausgestellten ärztlichen Attest besucht. Das vorliegende Attest des ***Arzt 1*** vom 15.03.2019 enthält lediglich die Empfehlung aufgrund der Querschnittslähmung des Bf regelmäßiges Krafttraining sowie Training zur Core-Stärkung und Core-Stabilisation durchzuführen. Dieses Schreiben stellt nur eine an den Bf gerichtete Empfehlung dar, ein nicht näher ausgeführtes Training zum Erhalt der Muskulatur durchzuführen. Die vom Verwaltungsgerichtshof an ein vorfeldweises ärztliches Zeugnis gestellten Anforderungen erfüllt dieses Attest damit nicht. Konkret wird weder der Besuch eines Fitnessstudios ausdrücklich verordnet, noch wird vom behandelnden Arzt ein detaillierter Trainingsplan vorgegeben. Fehlt es aber an einer ausreichend konkretisierten ärztlichen Verschreibung im Sinne einer "ärztlichen Verordnung bestimmter Übungen nach einem festen Trainingsplan", so ist die steuerliche Absetzbarkeit der Aufwendungen für das Fitnessstudio schon aus diesem Grund nicht gegeben. Zudem wurden vom Bf auch keine Nachweise vorgelegt, wonach sein Training im Fitnessstudio nach einem ärztlich erstellten Trainingsplan durchgeführt oder im Rahmen eines konkreten medizinischen Behandlungsplans überwacht wurde.

Anzumerken ist, dass das in der Beschwerde hierzu durch den Bf ins Treffen geführte VwGH-Erkenntnis RA 2015/13/0042 vom 31.03.2017 nicht Besuche von Fitnessstudios thematisiert, sondern die Frage der Absetzbarkeit von Kurleistungen. Hinsichtlich des Besuchs von Sportstudios verweist der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis lediglich wiederum auf die bereits oben zitierte Entscheidung 2012/15/0136 vom 04.09.2014. In diesem Erkenntnis wird vom VwGH jedoch nicht ausgesprochen, dass bei Vorliegen einer Querschnittslähmung die Kosten für Besuche eines Fitnessstudios automatisch als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, sondern eben nur insoweit eine konkrete ärztliche Verordnung vorliegt

und auch eine regelmäßige ärztliche Überwachung der durchgeführten Übungen vorgenommen wird.

Nichts Anderes als das zum Besuch des Fitnessstudios Ausgeführte gilt auch für die geltend gemachten Kosten für den Mitgliedsbeitrag zum Ruderverein. Auch zum Nachweis der Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen wurde vom Bf auf das ärztliche Attest vom 15.03.2019 verwiesen, wobei in diesem keine Empfehlung zur Ausführung des Rudersports vorzufinden ist. Ebenso wenig ist ein konkreter, ärztlich verordneter Trainingsplan oder eine ärztliche Überwachung der Ruderübungen aktenkundig.

Die Kosten für die Mitgliedschaften bei dem Fitnessstudio und dem Ruderverein sowie die in diesem Zusammenhang entstandenen Fahrtkosten stellen daher mangels Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen keine außergewöhnliche Belastung dar.

Kosten für Gartenarbeiten

Aufwendungen sind nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl gleicher Einkommens- und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen. Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw "gewöhnliche" Belastung handeln (ua VwGH 31.01.1992, 92/14/0135).

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts fehlt es den vom Bf als außergewöhnliche Belastung begehrten Aufwendungen für Gartenarbeiten an dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit, da diese Aufwendungen jeden Garten- bzw Hausbesitzer gleichermaßen treffen können und zwar unabhängig davon ob der Haus-/Gartenbesitzer behindert ist oder nicht. Dies trifft beispielsweise auf Personen zu, die in weiter Entfernung vom Garten bzw der entsprechenden Liegenschaft arbeiten. Schon der Besitz des Hauses samt umgebenden Garten beruht auf einer freiwilligen Entscheidung des Bf. Überdies lassen viele Personen, auch solche ohne körperliche Beeinträchtigungen, wegen der mit Gartenarbeiten verbundenen Unfall- und Verletzungsgefahr diese Arbeiten (wie zB die auch vom Bf in Auftrag gegebenen Baumschnittarbeiten) durch Dritte gegen Entgelt ausführen. Den beantragten Aufwendungen für Gartenarbeiten fehlt es somit an dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit (vgl auch VwGH 22.03.2010, 2007/15/0256).

Daher kann das in der Beschwerde erstattete Vorbringen, dass es dem Bf durch seine Behinderung nicht möglich ist, die Gartenarbeiten bzw Baumschnitte selbst durchzuführen, der Beschwerde in diesem Punkt nicht zum Erfolg verhelfen. Die Kosten für Gartenarbeiten in Höhe von Euro 112,80 sind nicht als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren.

Küchenrenovierung

Auch die behinderungsgerechte Ausstattung einer Wohnung oder eines Eigenheimes kann unter gewissen Umständen als „Hilfsmittel“ iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche

Belastungen angesehen werden (vgl *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 35 Rz 17; VfGH 13.03.2003, B 785/02, VfSlg 16839)

Unter außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 sind jedoch nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, 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. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (ua VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292 mwN).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind somit in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, 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 (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; VwGH 27.06.2018, Ra 2017/15/0006).

Eine Wohnung erfährt in der Regel durch eine behindertengerechte Ausgestaltung keine Wertsteigerung. Muss aber realistischer Weise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Wohnung bei einer unterstellten Verwertung dieser Wohnung nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden (VwGH 29.07.2010, 2010/15/0003, unter Verweis auf VfGH 13.03.2003, B 785/02, VfSlg 16.839).

Im gegenständlichen Fall wurde im Zuge eines Küchenumbaus ein unterfahrbarer Vorbaukorpus, ein unterfahrbarer Unterbaukorpus, ein seitlich befahrbarer Apothekerkorpus sowie ein herunterfahrbarer Oberbaukorpus durch eine Tischlerfirma eingebaut. Für den Einbau dieser Elemente musste die Rückwand der Küche und eine Fensterbank angepasst werden. Die behindertengerechte Ausstattung wurde in einer Rechnung durch das beauftragte Unternehmen bestätigt. Anhand der vorgelegten Bilder ist ersichtlich, dass die Unterfahrbarkeit unter dem Spülbecken, dem Kochfeld und der Arbeitsfläche für einen Rollstuhlfahrer zur uneingeschränkten Benützung der Küche notwendig ist und eine ganz spezielle, nur für Körperbehinderte verwendbare Einrichtung darstellt. Ebenso müssen die Schränke im oberen Bereich der Küche für die Erreichbarkeit durch einen Rollstuhlfahrer sehr weit nach unten ausgezogen werden können. Aus Sicht des Gerichtes ist dem Bf dahingehend zuzustimmen, dass diese speziellen Eigenschaften der eingebauten Elemente für eine

körperlich nicht eingeschränkte Person keinen Mehrwert aufweisen. Ein fremder Dritter würde sohin im Zuge eines Erwerbs dieser Wohnung aufgrund der behindertengerechten Ausstattung der Küche auch keinen höheren Kaufpreis entrichten und kann daher von der Schaffung eines Gegenwertes im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden (vgl VwGH 29.07.2010, 2010/15/0003). Im Gegenteil kann den Ausführungen des Bf auch nicht entgegengetreten werden, dass der Wegfall von Stauraum im unteren Bereich der Küche für fremde Dritte sogar eine etwaige Minderung des Wohnungswerts aufweist. Dass Adaptierungen bei einer Fensterbank und die Rückwand der Küche für den Einbau der behindertengerechten Ausstattung notwendig waren, ist für das Gericht nachvollziehbar und glaubhaft.

Die nachgewiesenen Kosten für die behindertengerechte Ausstattung der Küche in Höhe von Euro 5.040,00 stellen daher nach Ansicht des Gerichts außergewöhnliche Belastungen iZm der Behinderung des Bf dar und werden daher ohne Selbstbehalt anerkannt.

Fazit

Im Ergebnis sind folgende beantragte und nachgewiesene Kosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt bei der Einkommensteuerveranlagung 2019 des Bf zu berücksichtigen:

Apothekenrechnungen	€ 125,75
VAEB Selbstbehalt	€ 43,91
Orthopädie Hilfsmittel Selbstbehalt	€ 426,25
Rollstuhlteile Reparatur	€ 38,80
Behindertengerechter Adaptierung der Küche	€ 5.040,00
Kilometergeld zu Physikalischer Therapie	€ 1.119,30
Gesamt	€ 6.794,01

Des Weiteren sind Kosten für Arztbesuche in Höhe von Euro 960,00 als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, welche unter den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 fallen und daher im gegenständlichen Fall mangels Überschreitung des Selbstbehalts zu keinen steuerlichen Auswirkungen führen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher unzulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. Jänner 2025