

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. HT Mittermayr in der Beschwerdesache I E, Adresse, gegen den Bescheid des FA Grieskirchen W vom 07.08.2012, betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Mit 7. Februar 2012 erging der **Einkommensteuerbescheid 2011** erklärungsgemäß, wobei ua. neben den Pauschbeträgen Kosten aus der der eigenen Behinderung der Beschwerdeführerin (im Folgenden abgekürzt Bf) nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen erklärungsgemäß veranlagt wurden.

Nach weiteren Ermittlungen und Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 BAO erließ das Finanzamt mit 7. August 2012 einen **neuen Einkommensteuerbescheid für 2011** und begründete die Änderungen folgendermaßen:

"Wie bereits ausführlichst mit Ihnen besprochen, können folgende Kosten als außergew. Kosten ohne Selbstbehalt nicht gewährt werden:

Forellenvirt (€ 886,-), Luftbefeuchter (gesamt: € 2.082,73), die Privathonorare (€ 1.357,46), Fahrrad (€ 244,99), Heilbehelfe lt. Beleg (€ 2.372,21), Metabolic (€ 450,-), Brille (€ 4,50), Microfasertuch (€ 2,90), und die beantragte Diätnahrung iHv. € 3.354,67.

Diese Kosten sind gem. § 20 EStG der privaten Lebensführung zuzurechnen und somit nicht abzugsfähig. Weiters wird für die Diätnahrung bereits ein Pauschbetrag, im Rahmen der Behinderung, gewährt."

In der dagegen erhobenen **Berufung (jetzt Beschwerde)** vom **27. August 2012** wurde die Berücksichtigung dieser Aufwendungen im Wesentlichen mit folgenden Ausführungen begründet:

*"Eingangs darf wird festhalten dass keine wie im Bescheid genannte "ausführlichste" Besprechung stattgefunden hat. Richtig ist, dass in kürzester Zeit nach persönlicher Übergabe der verlangten Unterlagen ohne genaue Sichtung der Belege mitgeteilt wurde, dass die im Beiblatt zu meiner Einkommenssteuererklärung 2011 aufgelisteten Kosten "sowieso" nicht anerkannt werden!"*

*Folgende belegte Kosten werden im Bescheid mit der Begründung abgelehnt, dass diese "gem. 20 EStG" der privaten Lebensführung zuzurechnen sind.*

**Der Betrag von € 1.357,46**

*gründet sich auf das Honorar von Dr. T, W über € 450,-- für die Betreuung betreffend einer Kur für Diabetikerernährung und Gewichtsreduktion namens Metabolic Balance. Die damit verbundene Blutuntersuchung von Dr. R & andere, Z beträgt 20,76.*

*Vier Kuren speziell bestehend aus Fisch und Gemüse mit Aufenthalten vor Ort wurden belegt mit in Summe € 886,70.*

*Da meine Frau eine 100%ige Behinderung hat und an hochgradiger Diabetes leidet wurde die genannten Maßnahmen vom betreuenden Hausarzt und meinem Sohn, der ebenso Arzt ist, verordnet. Wie das Krankheitsbild zeigt sind ohne dieser Kuren Entgleisungen der Zuckerwerte so extrem, dass Lebensgefahr besteht (Überzucker Spitzenwerte bis 500/ Unterzucker 30 fallend).*

**Der Betrag von € 3.354,67**

*setzt sich aus Belegen für das Jahr 2011 zusammen die ausschließlich mit der Kur von Metabolic Balance und der damit verbundenen speziellen Ernährungsweise zusammenhängen. Die Ausgaben bzw. Belege sind mit Sicherheit nicht vollständig, da bei vielen Ausgaben immer wieder Belege abzuheften vergessen wurde!*

*Diesbezügliche ärztliche Bestätigungen bzw. Verordnungsnachweise können beigebracht werden! Derzeit befinden sich die genannten Ärzte auf Urlaub.*

**Nach den 3. LStR § 35 Textziffer 851 gelten Arztkosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten etc. sofern sie im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen als Kosten der Heilbehandlung und sind nach § 4 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen absetzbar.**

*Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass Kurkosten nicht an Aufenthalte in Kuranstalten gebunden sind! Im Übrigen wurden solche Kuren früher bereits in diversen Anstalten absolviert und brachten keinen Erfolg, besonders nicht im Hinblick auf die dort verabreichte Kost! Damit erübrigts sich auch darauf hinzuweisen, dass 2011 in solchen Einrichtungen keine Kuren absolviert wurden! Nicht zu vergessen ist, dass dortige Aufenthalte die Kosten meiner Kuren unvergleichbar übersteigen und für den "Staat" daher viel teurer sind als die zu gewährenden Steuervorteile im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen!*

**Der Betrag von 2.372,21**

setzt sich im Wesentlichen aus folgenden Positionen zusammen:

z.B. Beatmungsgerät € 1825,20 und ein damit verbundenes Micromedium € 150,--,  
Luftentfeuchter € 110,53 und ein Fahrrad mit Tiefeneinstieg € 244,99 von einem Diskonter.  
Da meine Gattin auch gehbehindert ist und den Fuß nur eine geringe Höhe heben kann,  
hat der Arzt gemeint eine Bewegung via speziellem Rad wäre angebracht. Leider blieb es  
nur ein Versuch.

**Das Fahrrad ist neu und unbenutzt!**

Man hätte auch die Möglichkeit das Rad im Rahmen anderer Vermietungen als  
Leihrad, wie es immer wieder von Mietern verlangt wird, zur Verfügung zu stellen, die  
Mehrwertsteuer abzuziehen und es als geringwertiges Wirtschaftsgut sofort als Aufwand  
abzuschreiben. Das wurde nicht gemacht, sondern das Rad wurde ordnungsgemäß  
entsprechend seiner Widmung steuerlich geltend gemacht!

**Nach den 3. LStR § 35 Textziffer 850 sind nicht regelmäßig anfallende  
Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die  
Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit  
einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen als Hilfsmittel  
im Sinne des § 4 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche  
Belastungen absetzbar."**

Im **Vorhalt vom 10. September 2012** ersuchte das Finanzamt um Klärung folgender  
Ergänzungspunkte:

- "1. Es wird Ihnen seitens des Bundessozialamtes eine 100%ige Minderung der  
Erwerbsfähigkeit bescheinigt. Um eine Zuordnung der in der Steuererklärung bzw.  
geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der/den Behinderung/e/n zu  
ermöglichen, wird um Vorlage des Gutachtens des Bundessozialamtes ersucht.
2. Gab es seitens der gesetzlichen bzw. der privaten Krankenversicherung irgendwelche  
Ersätze im Zusammenhang mit den geltend gemachten Aufwendungen?
3. Gab es seitens der (behandelnden) Fachärzte irgendwelche Verordnungen  
hinsichtlich der getätigten Aufwendungen und in der Steuererklärung geltend gemachten  
Aufwendungen? Um Vorlage dieser Unterlagen wird ersucht.
4. In der Berufung werden Aufwendungen für verschiedene Gerätschaften (u.a. ein  
Befeuchtungs- und ein Entfeuchtungsgerät) geltend gemacht. Für die Erleichterung  
welcher bescheinigten Behinderung wurden diese angeschafft?
5. Welches Kraftfahrzeug stand im Jahr 2011 in Ihrem Eigentum und welches  
Kraftfahrzeug wurde für die geltend gemachten "Fahrtkosten Krankentransport"  
verwendet?
6. Welche medizinischen Behandlungen wurden beim "Forellenwirt DK" durchgeführt?"

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 25. September 2012** wurde Folgendes ausgeführt:

"Zu 1.) Wunschgemäß übermittelte ich das mir vom Bundessozialamt in Kopie übersendete  
Gutachten vom 09.07.2010.

*Zu 2.) Ich habe weder von der gesetzlichen noch von meiner privaten Krankenversicherung irgendwelche Ersätze im Zusammenhang mit den geltend gemachten Aufwendungen erhalten. Auf Wunsch bin ich bereit Einblick in mein Bankkonto zu gewähren!*

*Zu 3.) ich verweise hier auf die angeforderten Unterlagen der verschiedenen Ärzte in Kopie die auf Wunsch gerne erweitert werden können.*

*Prim. Univ. Prof. Dr. GS, Vorstand der 1. Med. Abteilung Diabetologie und Onkologie in der Krankenanstalt WR*

*Dr. Othmar BL, WT — Lungenfacharzt*

*Dr. P, Facharzt für Stoffwechselerkrankungen, Krankenhaus N*

*Neben den angeforderten Unterlagen möchte ich bemerken, dass nach den Aufenthalten im Krankenhaus N 18.01.2011 und dem Aufenthalt in der Krankenanstalt WR vom 23.01. -04.02.2011, welche meine vorangegangenen "Zuckerentgleisungen" notwendig machten, verordnete ärztliche Kuren betreffend Ernährung zu absolvieren waren (siehe Beantwortung Zu 6.)!*

*Da die verordneten Diätkuren beim "Forellenwirt DK" entgegen den in den Vorjahren absolvierten Aufenthalten in diversen öffentlichen Kuranstalten immer wieder punktuell eine nachhaltige Verbesserung brachten, wurde gegen Jahresende auch eine Kur namens "Metabolic Balanc" verordnet. Diese wird wie der Beleg von Dr. T, Wels vom 13.12. 2011 zeigt von Frau Dr. Tina T medizinisch begleitet!*

*Zu 4.) Die Belege der Ärzteschaft darf ich in Kopie anschließen.*

*Konkret sind das folgende Befunde:*

*Dr. Othmar BL, WT — Lungenfacharzt*

*Dr. LK Brunner ledig Dr. RT, KB — Ärztin für Allgemeinmedizin*

*Dr. Gerhard MI, Arzt für Allgemeinmedizin, W*

*Ergänzend darf ich festhalten, dass es sich in diesem Punkt bei der von Ihnen erwähnten Gerätschaft ("u.a. ein Befeuchtungs- und ein Entfeuchtungsgerät) um ein Stück handelt, welches zur Raumentfeuchtung zwecks Vermeidung von Schimmelbildung eingesetzt wird.*

*In der Rechnung der Firma ABT Re Nr. 114781404 vom 30.11.2011 mit Rechnungsbetrag € 110,53 wird es als Luftentfeuchter benannt.*

*Dieses Gerät wurde von einem Mieter namens FP, dessen Mietzahlungen u.a. in der ESt Erklärung 2011 erfasst sind, angeschafft und auch im Mietobjekt begründet eingesetzt. Die Kosten wurden dem Mieter vergütet.*

*Der Beleg wurde irrtümlich verreicht und gehört als Aufwand bei den Vermietungen als geringwertiges Wirtschaftsgut abgesetzt! Ich bitte hier um Nachsicht.*

*Zu 5.) Zu den Fahrten (23.1.11 Hinfahrt und 04.0.2.11 Rücktransport) zur Krankenanstalt WR, wurde das in meinem Eigentum stehende und auf mich zugelassene Kraftfahrzeug Marke Mercedes Type W 164/ Handelsbezeichnung ML 320 CDI Baujahr 2005 verwendet. Im Übrigen erlaube ich mir darauf hinzuweisen, dass andere belegbare Transporte z.B. am 18.01.2011 in das AÖ Landeskrankenhaus N oder am 02.05.2011 in das AÖ*

*Landeskrankenhaus Dt gar nicht in der ESt Erklärung erfasst sind und nachzureichen wären!*

*Zu 6.) Bei den Aufenthalten im "Forellenvirt DK" (siehe Belege vom 06. Mai, 27.Juli, 22.September und 27.11.) wurde der ärztlichen Verordnung nachgekommen eine gezielte Kost zu erhalten, die im Patientenbrief der WR vom 08.02.2011(siehe Kopie) "bei ausgeprägter Adipositas ....eine suffiziente Blutzuckereinstellung unter der gegebenen Therapie" ermöglicht bzw. zumindest unterstützt!*

*Wie die Behandlungsbeiträge und Bestätigungen zeigen wurde diese Möglichkeit von den behandelnden Ärzten Dr. HG & Michaela MI, W und Dr. Helmut TZ, KB verordnet. Später wurde die Ordination von Dr. RT, verehelichte Dr. Brunner LK, KB übernommen.*

*Die medizinische Betreuung erfolgte beim "Forellenvirt DK" von dem dort niedergelassenen Arzt Dr. Vejvar WE, L bei Dt und dem A.Ö. Landeskrankenhaus Dt."*

Dem Schreiben wurden Kopien der erwähnten Unterlagen beigelegt.

**Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 2012** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

*"Berufungsgegenständlich ist die Berücksichtigung von diversen Aufwendungen als Kosten gemäß § 35 Abs.4 EStG 1988 — als tatsächliche Kosten, die ohne Abzug eines Selbstbehaltens abgezogen werden können — anstelle des pauschalen Freibetrages für Minderung der Erwerbsfähigkeit.*

*In der Berufung vom 27.8.2012, die vom Gatten der Berufungswerberin formuliert wurde, wird u.a. vorgebracht:*

*„Der Betrag von € 1357,46 gründet sich auf das Honorar von Dr. T, W über € 450,-- für die Betreuung betreffend einer Kur für Diabetikerernährung und Gewichtsreduktion namens Metabolic Balance. Die damit verbundene Blutuntersuchung von Dr. R & andere, Z beträgt € 20,76. Vier Kuren speziell bestehend aus Fisch und Gemüse mit Aufenthalten vor Ort werden belegt mit in Summe € 886,70.*

*Da meine Frau eine 100%ige Behinderung hat und an hochgradiger Diabetes leidet wurde die genannten Maßnahmen vom betreuenden Hausarzt und meinem Sohn, der ebenso Arzt ist, verordnet. Wie das Krankheitsbild zeigt sind ohne dieser Kuren Entgleisungen der Zuckerwerte so extrem, dass Lebensgefahr besteht (Überzucker Spitzenwerte bis 500/ Unterzucker 30 fallend).*

*Der Betrag von € 3354,67 setzt sich aus Belegen für das Jahr 2011 zusammen die ausschließlich mit der Kur von Metabolic Balance und der damit verbundenen speziellen Ernährungsweise zusammenhängen. Die Ausgaben bzw. Belege sind mit Sicherheit nicht vollständig, da bei vielen Ausgaben immer wieder Belege abzuheften vergessen wurde!*

*Der Betrag von 2372,21 setzt sich im Wesentlichen aus folgenden Positionen zusammen: z.B. Beatmungsgerät € 1825,20 und ein damit verbundenes Micromedium € 150,—, Luftentfeuchter € 110,53 und ein Fahrrad mit Tiefeneinstieg € 244,99 von einem Diskonter. Da meine Gattin auch gehbehindert ist und den Fuß nur eine geringe Höhe heben kann, hat der Arzt gemeint eine Bewegung via speziellem Rad wäre angebracht. Leider blieb es nur ein Versuch.*

*Das Fahrrad ist neu und unbenutzt!*

*Man hätte auch die Möglichkeit das Rad im Rahmen anderer Vermietungen als Leihrad, wie es immer wieder von Mietern verlangt wird, zur Verfügung zu stellen, die Mehrwertsteuer abzuziehen und es als geringwertiges Wirtschaftsgut sofort als Aufwand abzuschreiben. Das wurde nicht gemacht, sondern das Rad wurde ordnungsgemäß entsprechend seiner Widmung steuerlich geltend gemacht!*

**Zur grundsätzlichen steuerlichen Behandlung:**

*Grundsätzlich können Kosten der allgemeinen Lebensführung die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer nicht mindern. Eine Ausnahme gibt es nur für außergewöhnliche Belastungen, die ihrer Art und Höhe nach atypisch sind und denen sich ein Steuerpflichtiger nicht entziehen kann und die seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit über einen Selbstbehalt hinaus tatsächlich mindern.*

*Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung ohne Selbstbehalt wird für körperliche Beeinträchtigungen bzw. Behinderungen ab einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 25% gewährt.*

*Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:*

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

*Letzteres ist insofern nur dann der Fall, wenn die Belastung den vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden gesetzlich vorgegebenen Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4).*

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

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

*Gemäß § 35 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners hat und weder er selbst, noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.*

*Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.*

*Gemäß § 35 Abs. 5 EStG können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese*

tatsächlichen Kosten gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt unter anderem, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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.

Für den Berufungszeitraum ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI 1996/303 idF BGBI II 1998/91 idF BGBI II 2001/416, maßgeblich, deren § 1 Abs. 1 u.a. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt. Mit dieser VO wurden weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen. In § 4 dieser VO wird normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung in nachgewiesem Ausmaß zu berücksichtigen sind. Dies erfolgt nach § 1 Abs. 3 der Verordnung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind **Kosten einer Heilbehandlung** Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten - jedenfalls Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

**Hilfsmittel** im Sinn der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen. Darunter fallen beispielsweise Badelifte, Blindenführhunde, Bruchbänder, Hörgeräte, Körperersatzstücke, Krankenfahrstühle, Krücken, orthopädische Behelfe, Prothesen, Rollstühle und Stützapparate (Müller, Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 8/1998, S. 239).

Auch für die Berücksichtigung von Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung ist Voraussetzung, dass die Aufwendungen außergewöhnlich und zwangsläufig sind.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind als Belastung im Sinn des § 34 EStG 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. Nur "verlorener Aufwand" ist berücksichtigungsfähig, soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz. 20 zu § 34).

*Diese Gegenwerttheorie ist allerdings dann nicht anzuwenden, wenn das neu geschaffene Wirtschaftsgut nur eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat; unter diese Ausnahme fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden (z.B. Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer speziellen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (z.B. Rollstühle).*

**Zu den einzelnen Gruppen von Aufwendungen:**

**A) Kuren und Metabolic Balance:**

*Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der krankheitsbedingten Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164 u.a.).*

*Wesentlich ist außerdem, dass die krankheitsbedingte Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt und damit ein Aufenthalt mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (VwGH 28.10.2004, 2001/ 15/0164 u.a.).*

*Das Absolvieren von (Heil-)Fastenkuren ist, wenn man der medialen Berichterstattung Glauben schenken will, in der heutigen Wohlstandsgesellschaft üblich und geradezu eine Massenerscheinung (siehe auch UFSL, GZ RV/0366-L/ 11 vom 19.04.2012).*

*Zu Metabolic Balance ein Auszug auf der Ärztezeitung Nr. 3 (ÖAZ) vom 10.2.2009: „Metabolic Balance enthält kein wissenschaftlich abgesichertes Konzept und baut auf Grundlagen auf, die den ernährungsmedizinischen Empfehlungen weitgehend widersprechen.“*

*Für die Aufenthalte beim Forellenvirt ST wurde keine vor der „Kur“ ausgestellte Verschreibung vorgelegt, es erfolgte keinerlei Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger und auch ein kurgemäß geregelt Tagesablauf ist nach den vorgelegten Rechnungen nicht anzunehmen.*

*Die Berufung ist daher in diesem Punkt nicht begründet.*

**b) Aufwendungen für Nahrungsmittel:**

*Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur solche, die **unmittelbar** zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden, nicht aber bloß mittelbar mit der Krankheit zusammenhängende Kosten.*

*Zu den hier geltend gemachten Aufwendungen wegen erforderlicher Diätverpflegung ist festzustellen, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten nicht um Kosten einer direkten Heilbehandlung und daher auch nicht um unmittelbare Krankheitskosten handelt. Aufwendungen, **die auch jene Abgabepflichtigen** treffen, die keiner Behinderung oder Erkrankung unterliegen können nicht abgezogen werden, sondern fallen unter § 20 EStG.*

*Nicht von der Abzugsfähigkeit erfasst sind Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit, für Stärkungsmittel oder Nahrungsergänzungen (UFS 8.5.08, RV/0956-G/07) sowie zur Vorbeugung (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109).*

*Wie jede natürliche Person muss auch die Berufungswerberin Nahrungsmittel zu sich nehmen, wobei sie jedoch aus gesundheitlichen Gründen bestimmte Nahrungsmittel meiden muss bzw. spezielle Diätahrungsmittel zu sich nehmen muss. Eine Mehrbelastung gegenüber anderen Abgabepflichtigen ergibt sich aber nur dann, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Aufwendungen für die Ernährung höher sind als bei anderen Personen gleicher Familien- und Einkommensverhältnisse. Nur der entsprechende Mehraufwand kann als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden. Der übliche Lebensaufwand stellt nach § 20 EStG einen nicht abzugsfähigen Aufwand dar. Das Meiden bestimmter Lebensmittel stellt als solches noch keinen Mehraufwand dar.*

*Aus den vorgelegten Belegen (Einkäufe von Lebensmitteln bei den verschiedenen Anbietern) ist ersichtlich, dass hier Lebensmittel gekauft wurden, wie sie auch andere Personen gleicher Familien— und Einkommensverhältnisse kaufen würden. Wer dann die gekauften Lebensmittel konsumiert hat, ist in keiner Weise nachvollziehbar und dokumentiert (die Menge der gekauften Lebensmittel und die Abfolge der Einkäufe lassen darauf schließen, dass dies nicht nur die Berufungswerberin war). Die pauschalierten Aufwendung für eine Zuckerdiät werden ohnehin geltend gemacht und gewährt.*

*Die Berufung ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.*

*c) Beatmungsgerät samt Micromedium:*

*Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Judikatur ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (vgl. VwGH 23.6.1996, 95/15/0018). Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen bilden keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/ 15/0109).*

*Ebenso fehlt bei Maßnahmen, deren Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen ist und daher bei der medizinischen Behandlung auch nicht typischerweise anfallen, das Merkmal der Zwangsläufigkeit.*

*Auch für die Anschaffung der oben angeführten Geräte gibt es weder eine vorherige ärztliche Verordnung und auch keine Kostenübernahme durch die Sozialversicherung. Im ärztlichen Attest von Dr. BL ist von einer derartigen Therapie keine Rede, im Attest von Dr. NE ist nur von einer „subjektiven“ Verbesserung der Probleme die Rede.*

*Im Gutachten des Bundessozialamtes werden derartige Probleme bzw. Therapien nicht erwähnt. Ein Zusammenhang mit der Behinderung ist daher nicht nachgewiesen.*

*d) Entfeuchtungsgerät:*

Diesbezüglich wird in der Vorhaltsbeantwortung vom 25.9.2012 ausgeführt, dass der Aufwand irrtümlich als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht wurde.

e) Fahrrad:

Nach dem Kaufbeleg handelt es sich um ein handelsübliches Fahrrad mit Tiefeinstieg. Wie oben ausgeführt, ist nur "verlorener Aufwand" ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung". Dies trifft auch auf das gegenständliche Fahrrad zu."

**Im Vorlageantrag vom 12. November 2012 führte die Bf ergänzend aus:**

**"Zur grundsätzlichen steuerlichen Behandlung:**

Es wird darauf hingewiesen, dass meine belegten Ausgaben nicht der allgemeinen Lebensführung zuzurechnen sind. Nach Art und Höhe sind diese auch atypisch und ich kann mich wegen meiner mit Befunden belegten hochgradigen Diabetes nicht diesen Kosten entziehen! Ebenso wird meine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit über den Selbstbehalt hinaus tatsächlich gemindert. Eine 100%ige Behinderung wurde ebenso nachgewiesen. Die Belastungen sind im Wesentlichen wegen einer 100%igen Behinderung und einer hochgradigen Diabeteserkrankung außergewöhnlich, zwangsläufig und beeinträchtigen wegen ihrer belegten Höhe auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit!

Ebenso sind die Kosten in den betreffenden Bereichen wie belegt z.B. Beatmungsgerät nicht regelmäßig!

**"Kosten einer Heilbehandlung":**

Meine Belege betreffen hier im Wesentlichen genau die aufgezählten Kosten und stehen im Zusammenhang mit meiner Behinderung. Es sind Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung meiner Krankheit bzw. meiner Behinderung dienen.

**"Hilfsmittel":**

Ebenso werden meine belegten Kosten für Hilfsmittel den dort genannten Anforderungen gerecht!

**"vermögensmindernde Ausgaben":**

Es geht hier um den verlorenen Aufwand. Diesbezüglich ist nur das Damenfahrrad mit speziellem Tiefeinstieg zu nennen. Durch die Unmöglichkeit, trotz des guten Willens, der Benutzung ist dieser Gegenstand sicher nicht vermögensmindernd verloren. Da das Fahrrad aber nach meinem vergeblichen Nutzungsversuch den Mietern von mir zur Verfügung gestellt wurde, ist es im Rahmen der Vermietungen, die ich steuerlich alle angegeben habe, als Aufwand anzuerkennen. Dies ist nicht geschehen!

**"Gegenwerttheorie":**

Ist hier sicher nicht anzuwenden. Meiner Meinung nach sind die Merkmale Damenfahrrad und Tiefeinstieg nicht dazu geeignet das Fahrrad als nicht anderweitig verwendbar einzustufen. Eben aus diesem Grunde wurde es für die Vermietung bereitgestellt.

**"Zu den einzelnen Gruppen von Aufwendungen:"**

### **"A) Kuren und Metabolic Balance:"**

Die Zitate der Erkenntnisse des VwGH hinsichtlich Kuren gehen ins Leere! Selbst wenn auch diese Ausgaben unter dem Titel Heilbehandlung in der EStGerkklärung 2011 rangieren, so sind es hinsichtlich meiner Diabeteserkrankung unbedingt notwendige Maßnahmen, die ärztlich laut Belegen verordnet bzw. angeregt wurden! Die Kosten bei der Diäternährung bei vier Aufenthalten beim Forellenwirt von € 867,70 als Kuren einzustufen und mit VwGH Entscheidungen zu begründen ist zumindest vermessens, wenn man weiß, welche Kosten tatsächliche Kuraufenthalte verursachen! Ebenso wurden keine Reisekosten verrechnet! Die Belege zeigen auch dass hier eine Diätkost verrechnet wurde und keine "Kur"!!! Hier wird von amtlicher Seite zwangsweise versucht diese Kosten als Kuraufenthalt zu betrachten!

Angesichts der vorgelegten Befunde empfinde ich es als Beleidigung wenn wie folgt in diesem Zusammenhang zitiert wird! "Das Absolvieren von (Heil-)Fastenkuren ist, wenn man der medialen Berichterstattung Glauben schenken will, in der heutigen Wohlstandsgesellschaft üblich und geradezu eine Massenerscheinung (siehe auch UFSL, GZ RV/O366-L/11 vom 19.04.2012)."

Angesichts des Zitates "Zu Metabolic Balance ein Auszug auf der Ärztezeitung Nr.3 (ÖAZ) vom 10.2.2009: "Metabolic Balance enthält kein wissenschaftlich abgesichertes Konzept und baut auf Grundlagen auf, die den ernährungsmedizinischen Empfehlungen weitgehend widersprechen." erübrigt sich jeder Kommentar über die juristischen Qualitäten dieser Bescheidbegründung wenn die Meinung eines Artikelschreibers in einer Ärztezeitung als Entscheidungsgrundlage für eine juristische Begründung herangezogen wird.

Meine Tochter ist Oberärztin an der Universitätsklinik in Y und mein Sohn Arzt im AKH W. Über diese könnten genau gegenteilige Kommentare und Artikel über Metabolic Balance besorgt werden!

Tatsache ist, dass die Maßnahmen die ich mittels dieser Diäten bis jetzt gesetzt habe, die einzige Möglichkeit bieten eine Linderung meines Leidens zu gewährleisten!!! Eine Heilung wäre laut belegten Befunden ohnehin ein Wunder!

### **"b) Aufwendungen für Nahrungsmittel:"**

Hier wird wie soeben oben festgehalten nochmals darauf verwiesen, dass die unmittelbaren Auswirkungen dieser oben erwähnten diätätischen Maßnahmen mittels Blutzuckermessgerät meßbar sind und unmittelbar den Zuckerspiegel senken.

Die Feststellung "Zu den hier geltend gemachten Aufwendungen wegen erforderlicher Diätverpflegung ist festzustellen, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten nicht um Kosten einer direkten Heilbehandlung und daher auch nicht um unmittelbare Krankheitskosten handelt." zeigt von Unwissenheit und entbehrt jeder Begründung!

Absolut überflüssig ist das Zitat des VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109 da keine Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit oder Nahrungsmittelergänzungen sowie solche zur Vorbeugung abgeschrieben wurden. Die Ernährung ist den Krankheitsbefunden entsprechend notwendig!

*Es entspricht den Gesetzen der Logik, dass die nachgewiesenen Aufwendungen alleine für die Ernährung ("EStG 2011 Diäternährung lt. Beleg") von € 3.354,67 bzw. die belegten Kosten im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung wegen Behinderung und Diabetes in Summe € 7.896,05 betragen und daher höher sind als bei anderen Personen gleicher Familien- und Einkommensverhältnisse. Es wurde nur der entsprechende Mehraufwand als außergewöhnliche Belastung abgesetzt bzw. berücksichtigt und das auch wie erwähnt nicht lückenlos. Der übliche Lebensaufwand wurde nicht in der EStG Erklärung berücksichtigt!*

*Es muss als Unterstellung gewertet werden, wenn die vorgelegten Belege mit dem Argument, dass so etwas auch von anderen Personen gleicher Familien- und Einkommensverhältnissen gekauft würde und es nicht nachvollziehbar ist, wer diese konsumiert hat, abgewertet werden. In meinem Haushalt lebt nur mein Ehemann und ich! Da würde es nicht wundern wenn nicht auch noch die Möglichkeit eines eventuellen Weiterverkaufs von Lebensmitteln in Betracht gezogen worden wäre.*

*Ergänzend zur Feststellung, dass ohnehin Aufwendungen für eine Zuckerdiät geltend gemacht wurden möchte ich angeben, dass ich eine Nierenoperation und mehrere Herzoperationen hinter mich gebracht habe!*

*Diesbezüglich ist den Befunden zu entnehmen, dass die Menge der verordneten Medikamente bereits jeweils im Herbst eines Jahres zur einkommensabhängigen Rezeptgebührenbefreiung führt und das bei einem wie erwähnt relativ gutem Einkommen! Wie tendenziös die Ermittlungen geführt werden, zeigt auch die Frage 5) im Ersuchen um Ergänzung vom 10.9.2012, wo gefragt wird "Welches Kraftfahrzeug stand im Jahr 2011 in Ihrem Eigentum.....?"! Ich glaube das Finanzamt hat jederzeit die Möglichkeit auf Daten der Zulassung von Kraftfahrzeugen zuzugreifen und es ist nicht nachvollziehbar, was so eine Frage im Detail mit einer außergewöhnlichen Belastung zu tun hat!*

**c) Beatmungsgerät samt Micromedium:**

*Diese Zitate der VwGH Erkenntnisse unterstellen bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über medizinische Auswirkungen und bilden keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit des Aufwandes.*

*Hier wird darauf verwiesen, dass eine Ausgabe von € 1825,20 und weiteren damit verbundenen € 150,-- nicht aus "Wünschen und Vorstellungen" getätigt wird, sondern auch bei relative guten Einkommensverhältnissen nur dann, wenn eine unbedingte Notwendigkeit besteht! Laut Belegen ersieht man, dass vom Zeitpunkt der ärztlichen Befundung bis zur Anschaffung eine erhebliche Zeitspanne, "anders und billiger über die Runden zu kommen", liegt! Das alleine belegt die unbedingte Notwendigkeit!*

**d) Entfeuchtungsgerät:**

*Wie beschrieben wurde das Entfeuchtungsgerät irrtümlich als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Da ich aber 2011 ebenso Vermietungen getätigt habe und es eindeutig diesbezüglich Verwendung fand (siehe Beantwortung von Fragen an das Finanzamt) hätte es als Aufwand bei den Vermietungen anerkannt werden müssen! Dies wurde vom Finanzamt nicht gemacht!*

**e) Fahrrad:**

*Wie bereits unter dem Punkt "vermögensmindernde Ausgaben" ausgeführt, konnte das Fahrrad von mir nicht verwendet werden. Anschließend wurde es bei der Vermietung bereitgestellt! Es wäre als Aufwand bei der Vermietung vom Finanzamt anzuerkennen! Das wurde ebenso nicht gemacht!"*

***Mit Vorlagebericht vom 26. November 2012 wurde die Berufung (jetzt Beschwerde) vom Finanzamt dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.***

## **Sachverhalt**

Die Bf erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr 2011 neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus der Vermietung eines Wohngebäudes.

Die Bf leidet an Diabetes und der Grad der Behinderung beträgt laut des vom Bundessozialamtes ausgestellten Behindertenpasses 100%.

### **1. Kuren und Metabolic Balance**

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bezahlte die Bf für vier Aufenthalte (Kuraufenthalte lt. Beschwerdeschrift) im "Forellenwirt DK" für Einbettzimmer, Halbpension und Diätkost insgesamt 886,70 €. Es wurde kein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis oder ärztliche Verschreibung für die Notwendigkeit eines Kuraufenthaltes im "Forellenwirt DK" vorgelegt. Auch wurden zu diesem Aufenthalt von der Sozialversicherung keine Zuschüsse geleistet.

Lt. Rechnung vom 13.12.2011 bezahlte die Bf 450 € an Dr. NN T, Facharzt für Frauenheilkunde und Geburtshilfe für "Metabolic Balance" als Betreuung betreffend einer Kur namens "Metabolic Balance". Auch für diese Kur wurde weder eine vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis oder ärztliche Verschreibung für die Notwendigkeit eines Kuraufenthaltes noch der Nachweis einer teilweisen Kostenübernahme durch die Sozialversicherung erbracht.

### **2. Aufwendungen für Nahrungsmittel**

Der Betrag von 3.354,67 € setzt sich aus Einkäufen von Lebensmitteln bei verschiedenen Anbietern zusammen. Aus den Belegen ergibt sich, dass hier Lebensmittel gekauft wurden, wie sie auch von anderen Personen gleicher Familien und Einkommensverhältnisse gekauft werden.

### **3. Beatmungsgerät samt Micromedium**

Um 1.825,20 € (Rechnung vom 16.5.2011) wurde ein Beatmungsgerät angeschafft sowie ein damit verbundenes Micromedium.

Für die Anschaffung der angeführten Geräte gibt es weder eine vorherige ärztliche Verordnung und auch keine (teilweise) Kostenübernahme durch die Sozialversicherung.

#### **4. Entfeuchtungsgerät**

Um 110,53 € wurde ein Entfeuchtungsgerät angeschafft (Rechnung der ABT vom 30.11.2011). Dieses Gerät diente der Raumentfeuchtung zwecks Vermeidung von Schimmelbildung und wurde im Mietobjekt, deren Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden, eingesetzt. Nach Angaben des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 25.9.2012 wurde der Beleg "irrtümlich verreicht und gehört als Aufwand bei den den Vermietungen als geringwertiges Wirtschaftsgut abgesetzt".

#### **5. Fahrrad**

Um 244,99 € wurde lt. vorgelegtem Kassenbon von einem Diskonter ein Fahrrad mit Tiefeneinstieg samt Schultaschen-Korb angeschafft.

Für die Anschaffung des Fahrrades gibt es weder eine vorherige ärztliche Verordnung und auch keine (teilweise) Kostenübernahme durch die Sozialversicherung.

Das Fahrrad ist neu und unbenutzt.

Eine Verwendung durch die Bf fand nicht statt.

#### **Beweiswürdigung**

##### **1. Kuren und Metabolic Balance**

Unstrittig ist die Höhe der Aufwendungen für die Aufenthalte beim Forellenwirt ST.

Es wurde keine vor dem Kuraufenthalt ausgestellte Verschreibung oder ärztliches Attest über die Notwendigkeit des Kuraufenthaltes vorgelegt; es erfolgte nach Angaben der Bf keinerlei Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger und auch ein kurmäßig geregelter Tagesablauf ist nach den vorgelegten Rechnungen nicht festzustellen.

Die Bezeichnung Kur für den Aufenthalt stützt sich auf das eigene Vorbringen der Bf in der Beschwerdeschrift ("Vier Kuren speziell aus Fisch und Gemüse mit Aufenthalten vor Ort werden belegt mit in Summe 886,70 €")

Gleiches gilt für jene Metabolic Balance Kuren, bei denen die Bf (lt. Angaben der Bf) von Dr. T betreut wurde.

##### **2. Aufwendungen für Nahrungsmittel**

**Lt. Wikipedia ist Metabolic Balance:** "Ernährungsweise, die von Wolf Funfack (1946–2013) und Silvia Bürkle entwickelt wurde und von der Metabolic Balance GmbH & Co. KG mit Sitz in Isen vertrieben wird. Das lizenzbgebende Unternehmen stellt den ganzheitlichen Aspekt des körperlichen Wohlfühlens in den Vordergrund und bezeichnet die Gewichtsabnahme lediglich als erwünschten Nebeneffekt. Metabolic Balance steht aufgrund seiner mangelnden wissenschaftlichen Standards in der Kritik."

Aus den Belegen ergibt sich, dass hier Lebensmittel gekauft wurden, wie sie auch von anderen Personen gleicher Familien und Einkommensverhältnisse gekauft werden. Von wem die Lebensmittel verbraucht wurden, ist nicht belegt.

Eine Feststellung, dass durch den Kauf dieser Lebensmittel Mehrkosten aufgrund der Behinderung entstanden sind, kann daher nicht getroffen werden.

### **3. Beatmungsgerät samt Micromedium**

Die Anschaffung und die Anschaffungskosten ergeben sich aus der vorgelegten Rechnung. Eine vor der Anschaffung von einem Arzt ausgestellte ärztliche Anordnung wurde nicht vorgelegt. Auch die gänzliche oder teilweise Kostenübernahme durch die Sozialversicherung wurde nicht nachgewiesen.

### **4. Entfeuchtungsgerät**

Die Höhe der Anschaffungskosten und die Verwendung im Rahmen der Vermietung im vermieteten Objekt ist nicht strittig. Es wird keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung mehr begehrts, sondern die Berücksichtigung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Gegen die Berücksichtigung des Betrages als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestehen seitens des Finanzamtes keine Einwendungen.

### **5. Fahrrad**

Die Höhe der Anschaffungskosten sind nicht strittig.

Für die Anschaffung des Fahrrades gibt es weder eine vorherige ärztliche Verordnung und auch keine (teilweise) Kostenübernahme durch die Sozialversicherung.

Die in der Berufungsschrift (jetzt als Beschwerdeschrift zu sehen) angeführte Begründung für den Kauf, dass "der Arzt gemeint habe, eine Bewegung via speziellem Rad wäre angebracht" lässt eine Feststellung, dass eine vorherige ärztliche Verordnung ergangen wäre, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zu. Im Übrigen wurde **kein spezielles Rad** angeschafft, sondern ein handelsübliches Fahrrad bei einem Diskonter gekauft.

### **Rechtslage**

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 legt ua. fest:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen....."

Grundsätzlich können Kosten der allgemeinen Lebensführung die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer nicht mindern. Eine Ausnahme gibt es nur für außergewöhnliche Belastungen, die ihrer Art und Höhe nach atypisch sind und denen sich ein

Steuerpflichtiger nicht entziehen kann und die seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit über einen Selbstbehalt hinaus tatsächlich mindern.

Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung ohne Selbstbehalt wird für körperliche Beeinträchtigungen bzw. Behinderungen ab einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 25% gewährt.

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Letzteres ist insofern nur dann der Fall, wenn die Belastung den vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden gesetzlich vorgegebenen Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4).

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

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

Gemäß § 35 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners hat und weder er selbst, noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese tatsächlichen Kosten gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt unter anderem, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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.

Für den Berufungszeitraum ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI 1996/303 idF BGBI II 1998/91 idF BGBI II 2001/416, maßgeblich, deren § 1 Abs. 1 u.a. für durch eine eigene körperliche

Behinderung verursachte Aufwendungen gilt. Mit dieser VO wurden weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen. In § 4 dieser VO wird normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung in nachgewiesenem Ausmaß zu berücksichtigen sind. Dies erfolgt nach § 1 Abs. 3 der Verordnung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988.

## **Erwägungen**

### **Außergewöhnliche Belastung**

#### **1. Kuren und Metabolic Balance**

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der krankheitsbedingten Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164 u.a.). Wesentlich ist außerdem, dass die krankheitsbedingte Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt und damit ein Aufenthalt mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (VwGH 28.10.2004, 2001/ 15/0164 u.a.). Das Absolvieren von (Heil-)Fastenkuren ist, wenn man der medialen Berichterstattung Glauben schenken will, in der heutigen Wohlstandsgesellschaft üblich und geradezu eine Massenerscheinung (siehe auch UFSL, GZ RV/0366-L/ 11 vom 19.04.2012).

Für die Aufenthalte beim Forellenwirt ST wurde keine vor der „Kur“ ausgestellte Verschreibung vorgelegt, es erfolgte keinerlei Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger und auch ein kurgemäß geregelter Tagesablauf ist nach den vorgelegten Rechnungen nicht anzunehmen.

Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt nicht begründet.

#### **2. Aufwendungen für Nahrungsmittel**

Nach dem festgestellten Sachverhalt wurden hier Lebensmittel gekauft, wie sie auch von anderen Personen gleicher Familien und Einkommensverhältnisse gekauft werden.

Eine Feststellung, dass dadurch Mehrkosten aufgrund einer Behinderung (Diätkost) entstanden sind, wurde nicht getroffen.

Die Aufwendungen für diese Lebensmittel stellen daher gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugängige Aufwendungen dar, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet wurden.

Angemerkt wird, dass die Pauschbetrag für eine Diät wegen der Diabeteserkrankung berücksichtigt wurde.

### **3. Beatmungsgerät samt Micromedium**

Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Judikatur ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (vgl. VwGH 23.6.1996, 95/15/0018). Bloße Wünsche und Vorstellungen des

Betroffenen über medizinische Auswirkungen bilden keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Ebenso fehlt bei Maßnahmen, deren Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen ist und daher bei der medizinischen Behandlung auch nicht typischerweise anfallen, das Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Auch für die Anschaffung der oben angeführten Geräte gibt es weder eine vorherige ärztliche Verordnung und auch keine Kostenübernahme durch die Sozialversicherung. Im ärztlichen Attest von Dr. BL ist von einer derartigen Therapie keine Rede, im Attest von Dr. NE ist nur von einer „subjektiven“ Verbesserung der Probleme die Rede.

Im Gutachten des Bundessozialamtes werden derartige Probleme bzw. Therapien nicht erwähnt. Ein Zusammenhang mit der Behinderung ist daher nicht nachgewiesen.

Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

### **4. Entfeuchtungsgerät**

Es wird keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung mehr begehrts, sondern die Berücksichtigung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

### **5. Fahrrad**

Für die Anschaffung des Fahrrades wurde keine vor der Anschaffung ausgestellte Verschreibung oder Anordnung eines Arztes vorgelegt; es erfolgte keinerlei Kostenübernahme durch den Sozialversicherungsträger.

Es handelt sich um ein handelsübliches Fahrrad. Nach den Ausführungen der Bf wurde es überdies nicht einmal für therapeutische Zwecke verwendet.

Bei dieser Sachlage kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung schon mangels Vorliegen der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht in Betracht.

Überdies sind nach Lehre und Rechtsprechung als Belastung im Sinn des § 34 EStG nur **vermögensmindernde Ausgaben** zu verstehen, 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. Nur "verlorener Aufwand" ist berücksichtigungsfähig, soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" (vgl. Doralt in Doralt et al, EStG<sup>11</sup>, Tz. 20 zu § 34).

Nach dem festgestellten Sachverhalt handelt es sich um ein handelsübliches Fahrrad, sodass durch die Anschaffung ein entsprechender Gegenwert geschaffen wurde. Insoweit liegt keine berücksichtigungsfähige Belastung des Einkommens vor.

Auch aus diesem Grund kommt eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht.

## **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

### **Rechtliche Grundlagen:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

### **1. Entfeuchtungsgerät**

Die Höhe der Anschaffungskosten und die Verwendung im Rahmen der Vermietung im vermieteten Objekt ist nicht strittig. Es wird keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung mehr begehrt, sondern die Berücksichtigung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Gegen die Berücksichtigung des Betrages als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestehen seitens des Finanzamtes keine Einwendungen.

Der Betrag von 110,53 € wird daher als zusätzliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bisher	5.323,81 €
minus Entfeuchtungsgerät von	110,53 €
ergibt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung neu	5.213,28 €

Zur Berechnung der Einkommensteuer 2011 wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

### **2. Fahrrad**

In der Beschwerdeschrift wird ausgeführt:

"Das Fahrrad ist neu und unbenutzt!

Man hätte auch die Möglichkeit das Rad im Rahmen anderer Vermietungen als Leihrad, wie es immer wieder von Mietern verlangt wird, zur Verfügung zu stellen, die Mehrwertsteuer abzuziehen und es als geringwertiges Wirtschaftsgut sofort als Aufwand abzuschreiben. Das wurde nicht gemacht, sondern das Rad wurde ordnungsgemäß entsprechend seiner Widmung steuerlich geltend gemacht!"

Im Vorlageantrag vom 12. November 2012 wird bezüglich des Fahrrades ausgeführt:

"Wie bereits unter dem Punkt "vermögensmindernde Ausgaben" ausgeführt, konnte das Fahrrad von mir nicht verwendet werden. Anschließend wurde es bei der Vermietung bereitgestellt! Es wäre als Aufwand bei der Vermietung vom Finanzamt anzuerkennen!..."

In freier Beweiswürdigung geht bei diesen widersprechenden Angaben das Bundesfinanzgericht davon aus, dass - wie in der Beschwerdeschrift angegeben - **man die Möglichkeit gehabt hätte**, das Fahrrad im Rahmen der Vermietung zu verwenden, **es tatsächlich nicht dafür verwendet wurde**. Die im Nachhinein aufgestellten Behauptung, dass es bei der Vermietung bereitgestellt wurde, wird als Schutzbehauptung angesehen, um im Nachhinein die steuermindernde Berücksichtigung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu ermöglichen.

Im Übrigen wird von der Bf in keiner Weise nachgewiesen, dass sich aus den Mietverträgen mit den Mietern die Verpflichtung ergäbe, ein Fahrrad den Mietern zur Verfügung zu stellen. Insoweit ergibt sich auch kein Nachweis, dass die Zurverfügungstellung eines Fahrrades an die Mieter zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen würde.

Eine Berücksichtigung als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt daher nicht in Betracht.

### **Zulässigkeit einer 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 Fall betrafen die strittigen Beschwerdepunkte ausschließlich im Wege der Beweiswürdigung zu klärende Sachverhaltsfragen. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 12. April 2016