

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerde vom 21.07.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 05.07.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO 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.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrenslauf**

Mit elektronischer Erklärung vom 06.03.2013 beantragte der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) die Veranlagung der Einkommensteuer gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 (Arbeitnehmerveranlagung).

Der Bf. begehrte die Berücksichtigung folgender Beträge:

- Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften: 105,69 Euro
- Spenden an begünstigte Forschungs- und Lehreinrichtungen, Museen, das Bundesdenkmalamt, Behindertensport-Dachverbände, die internationale Anti-Korruptions-Akademie u.a.: 109,00 Euro
- Sonstige außergewöhnliche Belastungen: 272,07 Euro
- Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel: 2.556,97 Euro

Mit Vorhalt vom 23.05.2013 wurde der Bf. ersucht, Belege für die beantragten Aufwendungen für Kirchenbeitrag (105,69 Euro), Spenden gemäß § 4a Z 1 u. 2 EStG (109,00 Euro) und zusätzliche Krankheitskosten (2.556,97 Euro) nachzureichen. Dieser Aufforderung kam der Bf. mit Schreiben vom 27.05.2013 nach.

Mit Bescheid vom 05.07.2013 wurde der Ansatz der vom Bf. begehrten Aufwendungen teilweise (außergewöhnliche Belastungen: 272,07 Euro [wobei 247,12 Euro unter einer

anderen Kennzahl erfasst wurden und damit in gleichem Ausmaß steuerwirksam wurden]; Spenden: 50 Euro; außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt: 2.081,57 Euro [eine "Gesundheitsmatratze", ein Schlafkissen und eine zahnärztliche Behandlung]) nicht anerkannt. Die Kosten der zahnärztlichen Behandlung iHv 36,50 Euro wurden im angefochtenen Bescheid den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zugerechnet. Begründend führt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus:

*"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.676,71 € nicht übersteigen.*

*Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis gem. § 4a EStG 1988 angehören, sind nicht absetzbar.*

*Matratzen und Betteinsätze braucht jeder Mensch. Derartige Aufwendungen sind deshalb nicht außergewöhnlich und sind weder Krankheitskosten, noch Hilfsmittel im Sinne des Verordnung des BMF, BGBl. 91/1988. Die eventuell höheren Kosten gegenüber üblichen Matratzen und Betteinsätzen sind mit dem Pauschalbetrag für Behinderung gemäß § 35 EStG 1988, der für höhere Aufwendungen die mit einer Behinderung im Zusammenhang stehen, gewährt wird, abgegolten."*

Gegen diesen Bescheid richtet sich die als *"Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid"* bezeichnete und mit Beilagen versehene Berufung vom 21.07.2013, die als Berufungsgrund die *"Ablehnung der Gesundheitsmatratze, Nackenkissens und des Zahnersatzes"* anführt. Weiter wird ausgeführt, dass der Bf. nach einem Unfall operiert worden sei und nunmehr mit dem Zahnersatz laufend Probleme habe. Das von ihm angeschaffte "Gerät" bringe Verbesserung der Gesundheit. Im Jahr 2002 sei die Anschaffung einer vergleichbaren Matratze vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 02.10.2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die angeschaffte Matratze, Bettset, Oberbett und Kopfkissen führten lediglich zu einer Vermögensumschichtung. Aus der Anerkennung einer Matratzenanschaffung im Jahr 2002 sei kein Rechtsanspruch im Jahr 2012 ableitbar. Das "Gerät" sei ein medizinisches Gerät, das nur Berücksichtigung finde, wenn eine ärztliche Verordnung vorliege.

Mit Schreiben vom 29.10.2013 begehrte der Bf. die Entscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz über die Berufung.

Die belangte Behörde legte die (nunmehr) Beschwerde dem Verwaltungsgericht am 28.02.2014 zur Entscheidung vor.

## **Sachverhalt**

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bf. bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 25 EStG 1988. Es liegt eine Erwerbsminderung im Ausmaß von 50% vor.

Im Jahr 2012 entstanden dem Bf. Kosten aus Arztbesuchen samt korrespondierender Fahrtkosten. Diese stehen mit Ausnahme einer zahnärztlichen Behandlung iZm der Behinderung des Bf. Bei den zahnärztlichen Kosten handelt es sich um keine mit der Behinderung des Bf. in Zusammenhang stehende Aufwendungen. Im Jahr 2012 erfolgte beim Bf. eine "Tetanus-Impfung" (Vorsorgeimpfung) und kaufte der Bf. Produkte der Marken "Tonikum" und "PräparatA". Die letztgenannten Produkte sind allgemein erhältliche Drogeriemarkt-Ware und sind keiner Krankenbehandlung zuzurechnen.

Im Streitjahr erwarb der Bf. 2 Stück Matratzen X, 2 Stück Lattenrost Y, ein Bettset XY, 2 Stück Oberbett Y und ein Kopfkissen zum Gesamtpreis von 3.900 Euro. Der Bf. begehrt den Ansatz von 50% dieser Ausgaben als außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung. Zudem erwarb der Bf. ein als "Nacken/Schlafkissen" bezeichnetes Produkt um 108 Euro, das der Bf. ebenfalls als außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung geltend machte. Bei den genannten Waren handelt es sich um handelsübliche, allgemein einsetzbare Wirtschaftsgüter ohne spezielle behindertengerechte Ausstattung.

Im Streitjahr kaufte der Bf. zudem ein Marke "Gerät" Magnetfeldstimulationsgerät um 980,00 Euro, dessen Anschaffungspreis des Bf. ebenfalls als außergewöhnliche Belastung wegen Behinderung geltend machte. Der mit "Gerät" bezeichnete Apparat ist ein handelsübliches Wellnessgerät und kein medizinisches Produkt.

Im Jahr 2012 leistete der Bf. u.a. eine Spende von 50 Euro an das Bundesdenkmalamt.

### **Beweiswürdigung**

Dass der Bf. eine Pension nach ASVG bezieht und vom Bundessozialamt eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 50% bescheinigt bekommen hat, ergibt sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt und ist seitens der Verfahrensbeteiligten unstrittig. Das Verwaltungsgericht schließt sich dieser Sachverhaltsannahme an.

Die Art und Höhe der Ausgaben des Bf. ergeben sich aus seiner gegliederten Darstellung samt Belegen aus der Vorhaltsbeantwortung vom 27.05.2013.

Dass es sich bei der streitgegenständlichen Schlafausstattung um keine spezielle behindertengerechte Hilfsmittel handelt, wird u.a. aus dem Umstand ersichtlich, dass der Bf. laut Rechnung vom 12.01.2012 zwei dieser Garnituren angeschafft hat und sich kein Hinweis darauf ergibt, dass beide Garnituren nur zur Nutzung durch Behinderte vorgesehen und ausgestattet seien. Spezielle, der Behinderung des Bf. geschuldete Eigenschaften der Schlafausstattung wurde vom Bf. nicht behauptet oder nachgewiesen. Ein ärztliches Schreiben aus dem Jahr 2002, in dem - nachträglich - die Anschaffung einer anderen (hier nicht streitgegenständlichen) "Gesundheitsmatratze" befürwortet wird, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichts kein Nachweis für eine spezielle behindertenspezifisch einsetzbare Funktion der 2012 angeschafften Schlafausstattung. Das gleiche gilt für das Nacken/Schlafkissen, für dessen spezielle behindertengerechte

Beschaffung sich keine Hinweise aus dem Gerichtsakt ergeben und eine solche vom Bf. auch nicht behauptet wurde.

Zum "Gerät" wird im Internetauftritt des Vertreibers (Marke) unter [www.internet....](http://www.internet....) u.a. folgende Aussagen getroffen:

*"[...], handelt es sich um ein Wellnessprodukt.*

*[. . . unterliegen daher nicht dem Österreichischen Medizinproduktegesetz, der Verkauf und die Abgabe an Konsumenten mit der Klassifizierung und Bewerbung als „Wellnessprodukte“ ist daher auch weiterhin uneingeschränkt erlaubt."*

Dementsprechend geht das Verwaltungsgericht vom Vorliegen eines an die Allgemeinheit vertriebenen Wellnessgeräts aus.

Dass es sich bei den mit den Arztbesuchen und Medikamenten (mit Ausnahme einer zahnärztlichen Behandlung) entstandenen Kosten um solche handelt, die iZm der Behinderung des Bf. stehen, wurde bereits im angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde festgestellt. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ergaben sich keine Anhaltspunkte, die ein Abweichen von dieser Feststellung angezeigt erscheinen lassen. Dass der Aufwand für die zahnärztlichen Leistungen iHv 36,50 Euro durch die Behinderung des Bf. bedingt sei, wird vom Bf. nicht behauptet und ist für das Verwaltungsgericht auch nicht erkennbar.

Die Eigenschaften des Produkts "Tonikum" sind im Internetauftritt des Herstellers unter <http://www.webseite> abrufbar. Demnach handelt es sich um ein pflanzliches Tonikum u.a. zur Besserung des allgemeinen Befindens. Zum Produkt "PräparatA" wird auf <https://www.PräparatA.at> verwiesen. Danach enthält besagte Zahnpastakein Fluorid, hilft Bakterien zu entfernen und sorgt für gesundes Zahnfleisch und frischen Atem. Es handelt sich demnach um ein marktübliches Zahnpflegeprodukt. Dass diese Produkte im Rahmen einer Krankenbehandlung, insbesondere auf ärztliche Verordnung angewendet worden wären, kam im Ermittlungsverfahren nicht hervor.

Die Spende an das Bundesdenkmalamt ergibt sich aus der vom Bf. vorgelegten Zahlungsbestätigung.

Die übrigen im angefochtenen Bescheid angesetzten Ausgaben waren im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht strittig und ergeben sich widerspruchsfrei aus dem vorgelegten Veranlagungsakt.

## **Außergewöhnliche Belastungen**

### **Rechtslage**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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 vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen in der dort näher geregelten Weise zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Nach § 34 Abs. 6 letzter UAbs. EStG 1988 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.

Nach § 1 Abs. 1 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 (in der Folge kurz: aB-VO), sind, wenn der Steuerpflichtige u.a. Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Nach § 1 Abs. 3 aB-VO sind die Mehraufwendungen gemäß den §§ 2 bis 4 aB-VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Gemäß § 4 aB-VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Außergewöhnliche Belastungen sind nach der dargelegten Gesetzessystematik - soweit nichts anderes bestimmt ist - nur unter Berücksichtigung des gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 ermittelten Selbstbehaltes abziehbar. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung können nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 jedoch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden, aber nur soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen. Davon wiederum abweichend ist in der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen festgelegt, 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 pflegebedingte Geldleistungen zu berücksichtigen sind. Im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind demnach nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung (§ 4 aB-VO).

Vor diesem Hintergrund sind die vom Beschwerdeführer geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen wie folgt zu beurteilen:

### **Krankheitskosten:**

Zu berücksichtigen sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur solche Krankheitskosten, die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbunden sind (vgl. VwGH 23.05.1996, 95/15/0018) und nicht für Kosten zur Vorbeugung von Krankheiten (vgl. VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109 mVa *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch § 34 Tz 38 "Krankheitskosten"). Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit.

Nicht zum Abzug zugelassen werden daher Aufwendungen bloß für die Vorbeugung vor Krankheiten z.B. prophylaktische Schutzimpfungen (vgl. *Peyerl* in Jakom EStG, 11. Aufl. 2018, § 34, Rz 90 mwN; ebenso BFG 7.11.2014, RV/3100817/2014). Impfaufwendungen iZm Tetanus iHv 31,00 Euro stellen somit als eine Maßnahme zur Vorbeugung einer Erkrankung keine Krankheitskosten dar und sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

Das vom Bf gekaufte Produkt "Tonikum" stellt typische Kosten der Lebensführung dar, die allenfalls auch zur Vorbeugung von Krankheiten und Stärkung des Organismus Verwendung finden. Selbiges ist auch den Angaben des Herstellers zu entnehmen. Demnach handelt es sich um keine Kosten, die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbunden sind (vgl. BFG 04.01.2018, RV/5101402/2017). Die diesbezüglichen Ausgaben von 25,98 Euro konnten daher nicht als Krankheitskosten anerkannt werden. Das gleiche gilt für die Anschaffung des Zahnpflegeprodukts "PräparatA" um 4,47 Euro, für dessen Anwendung keinerlei Zusammenhang mit einer Erkrankung erkennbar ist. Vielmehr werden vergleichbare Produkte von einer Vielzahl von Menschen täglich eingesetzt.

Die Summe der Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, für die nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 aufgrund des ermittelten Einkommens ein Selbstbehalt von 10% abzuziehen ist, überschreiten besagten Selbstbehalt nicht und bleiben daher bei der Ermittlung der Einkommensteuer unberücksichtigt (siehe Berechnungsblatt).

### **Außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung:**

Unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastung bei Behinderung begehrt der Bf. u.a. den Abzug der Kosten der Anschaffung einer Matratze samt Zubehör (1.950 Euro), eines Schlafkissens (108,00 Euro), sowie eines "Gerät" (980,00 Euro).

Als "Hilfsmittel" iSd § 4 aB-VO gelten Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen (z.B. Prothesen)

oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel; vgl. *Peyerl* in *Jakom EStG*, 11. Aufl. 2018, § 35 Rz 25). Die Aufwendungen für diese Hilfsmittel dürfen nicht regelmäßig anfallen. Um kein Hilfsmittel handelt es sich hingegen idR bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht mehr unterscheidet und für jedermann nutzbar ist, es sei denn, dass es behinderungsspezifisch einsetzbar ist (*Peyerl* in *Jakom EStG*, 11. Aufl. 2018, § 35 Rz 26 mwN).

Mit der Frage der speziell behindertenspezifisch einsetzbaren Funktion eines (Wirtschafts-)Gutes im Zusammenhang steht der Grundsatz, dass die dadurch entstehenden Aufwendungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sein müssen (vgl. z.B. *VwGH* 29.7.2010, 2010/15/0003; *UFS* 2.9.2013, RV/0035-S/13). Es muss sich daher um „verlorenen“ Aufwand handeln, wovon dann nicht die Rede sein kann, wenn der Aufwand zu einem entsprechenden Vermögenswert geführt hat (*VwGH* 29.7.2010, 2010/15/0003), somit also ein "Gegenwert" geschaffen wurde. Der Erwerb eines Gegenstandes bzw. (Wirtschafts-)Gutes stellt daher idR keine außergewöhnliche Belastung dar (*VwGH* 22.10.1996, 92/14/0172). Dies gilt selbst dann, wenn das Wirtschaftsgut von einer beeinträchtigten Person entsprechend verwendet wird.

Für die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ist eine ärztliche Verordnung bzw. ein Ersatz durch einen Krankenversicherungsträger grundsätzlich nicht zwingend erforderlich (vgl. *BFG* 6.5.2016, RV/1100626/2014). Im Streitfall betreffen die Aufwendungen ein Produkt, welches ein "handelsübliches" ist (Matratze samt Zusatzausstattung und Schlafkissen) und welches auch von nicht beeinträchtigten Personen, entsprechend verwendet wird. Durch solche Produkte wird dadurch, anders als etwa bei Hilfsmitteln, wie Rollstühlen, Prothesen oder behindertengerechten Umbauten, ein expliziter, für jedermann nutzbarer Gegenwert geschaffen (vgl. zu Matratzensets insbesondere *VwGH* 4.3.2009, 2008/15/0292).

Dementsprechend liegt kein endgültiger Vermögensabfluss, sondern lediglich eine Vermögensumschichtung (Geldmittel gegen allgemein verwendbares Wirtschaftsgut) vor und es mangelt somit bereits neben der Zwangsläufigkeit auch am Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung an sich (vgl. *BFG* 13.07.2016, RV/5100539/2016). Eine - bereits 2002 - nachträglich ausgestellte ärztliche Empfehlung für die Anschaffung einer anderen (nicht streitgegenständlichen) Gesundheitsmatratze kann zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung führen.

Die Kosten der Anschaffung der genannten Schlafausstattung sind demnach nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

Gleiches gilt für die Anschaffung des mit "Gerät" bezeichneten Geräts. Bei diesem handelt es sich nach dem festgestellten Sachverhalt um ein "Wellnessprodukt", das sich nicht speziell an Behinderte richtet, sondern ganz allgemein vertrieben wird. An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts durch den vom Orthopäden Dr. Arzt am 22.10.2013

(ca. 10 Monate nach Anschaffung des "Gerät") ausgestellten Befundbericht, wonach die Verwendung eines "Gerät" *"durchaus sinnvoll und notwendig"* sei.

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (vor Beginn der Anwendung) erstellte ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme (UFS 08.05.2008, RV/0956-G/07, UFS vom 19.09.2011, RV/0511-G/10). Mit einer bloßen ärztlichen Empfehlung - umso mehr, wenn sie erst nachträglich gegeben wird - kann im Streitfall den Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten nicht entsprochen werden (vgl. UFS 08.05.2008, RV/0956-G/07). Das Verwaltungsgericht vermag hierin, vor allem in Anbetracht der Vertreiberangabe, wonach ein *"Wellnessprodukt"* vorliege, keine speziell behindertenspezifisch einsetzbaren Funktion des "Gerät" erkennen (anders als z.B. UFSG 04.11.2011, RV/0671-G/10, das ein der Magnetfeldtherapiegeräteverordnung (MFTGV, BGBl. II 2003/343) unterliegendes Gerät zum Gegenstand hatte, das aufgrund ärztlicher Verordnung angeschafft wurde).

Die Kosten der Anschaffung des "Gerät" sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar.

Sonstige Kosten ärztlicher Behandlungen (mit Ausnahme der oben genannten zahnärztlichen Behandlung) samt Fahrtkosten (die nach VwGH 23.01.2013, 2009/15/0094 zu den Kosten der Heilbehandlung zählen) iHv 475,40 Euro wurden bereits im angefochtenen Bescheid als mit der Behinderung des Bf. im Zusammenhang stehend anerkannt und folgt das Verwaltungsgericht mangels entgegenstehender Anhaltspunkte dieser Beurteilung.

Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, bei Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 den ursächlichen Zusammenhang zwischen seiner Behinderung und den von ihm angewendeten Heilmitteln bzw. Heilbehelfen nachzuweisen (VwGH 18.05.1995, 93/15/0079). Ein Zusammenhang der Zahnarztkosten mit der Behinderung ist nicht erkennbar und wurde ein solcher vom Bf. im Rechtsmittelverfahren auch nicht eingewendet oder nachgewiesen.

Die vom Bf. geltend gemachten Krankheitskosten iHv 247,12 Euro wurden im angefochtenen Bescheid bereits anerkannt und handelt es sich nach dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren festgestellten Sachverhalt um zu berücksichtigende Krankheitskosten. Darin enthalten sind auch die Kosten einer zahnärztlichen Behandlung iHv 36,50 Euro, die, wie dargestellt, nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung steht.

## **Spenden**

## **Rechtslage**

Gemäß § 279 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.



Aus den Beschwerdepunkten ergeben sich keine Grenzen der Änderungsbefugnis (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 279 Rz 17 mwN). Das Verwaltungsgericht ist demnach angehalten, im gerichtlichen Verfahren festgestellte Umstände aufzugreifen, die nicht Gegenstand des Beschwerdebegehrens sind. Dies unabhängig davon, ob sich diese zu Gunsten oder zu Lasten des Beschwerdeführers auswirken.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind freigebige Zuwendungen (Spenden) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4 EStG 1988 als Sonderausgaben abziehbar. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a EStG 1988 und mit Zuwendungen im Sinne des Abs. 1 Z 8 EStG 1988 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.

§ 4a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2011 lautet auszugsweise:

*§ 4a. (1) Freigebige Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Abs. 2) an begünstigte Einrichtungen (Abs. 3 bis 6) gelten nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen insoweit als Betriebsausgabe, als sie 10% des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen. Werden Wirtschaftsgüter zugewendet, ist der gemeine Wert als Betriebsausgabe anzusetzen; der Restbuchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe und der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Stille Reserven, die nach § 12 auf das zugewendete Wirtschaftsgut übertragen wurden, sind nachzuversteuern. Soweit abzugsfähige Zuwendungen die angeführte Höchstgrenze übersteigen, können diese nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 Z 7 oder Z 8 als Sonderausgabe abgesetzt werden.*

*(2) Begünstigte Zwecke sind:*

*[...]*

*2. Die Erfüllung der den in Abs. 4 genannten Einrichtungen zukommenden Zwecke.*

*[...]*

*(4) Begünstigte Einrichtungen für die Erfüllung der in Abs. 2 Z 2 genannten Zwecke sind:*

*[...]*

*c) das Bundesdenkmalamt;*

*[...]*

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat der Bf. im Streitjahr u.a. eine Spende von 50 Euro an das Bundesdenkmalamt geleistet, welche im angefochtenen Bescheid nicht angesetzt wurde. Diese Spende ist jedoch nach § 18 Abs. 1 Z 7 iVm 4a Abs. 4 Z 2 als Sonderausgabe abziehbar. Das in § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bestimmte Höchstausmaß abziehbarer Spenden von 10% des Einkommens wurde angesichts des Spendenbetrags von insgesamt 87 Euro) nicht überschritten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Das gegenständliche Erkenntnis stützt sich auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Absetzbarkeit einer Spende an das Bundesdenkmalamt ergibt sich unmittelbar und zweifelsfrei aus den zitierten Normen. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen sohin nicht vor.

Wien, am 31. August 2018