

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Vorname1 Name, Adresse3, Ort, über die Beschwerde vom 26.04.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Adresse1 vom 24.04.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Der Beschwerdeführer hat am 05.03.2013 die Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 elektronisch am Finanzamt eingebracht. Beschwerdegegenständlich beantragte der Beschwerdeführer die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ohne Anwendung eines Selbstbehaltes, das sind *"unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (z.B. ärztliche Kosten, Medikamente) (Allfällige Kostenersatzes bitte abziehen)"* iHv. EUR 2.480,12.

Das Finanzamt forderte daraufhin den Beschwerdeführer in einem Vorhalt vom 08.03.2013 auf *"die zusätzlichen Kosten belegmäßig in Kopie nachzuweisen (bitte mit einer Aufstellung). Etwaige Ersätze der Gebietskrankenkasse oder einer Versicherung sind bekanntzugeben."*

Mit Schreiben vom 11.03.2013 langte die Vorhaltsbeantwortung des Beschwerdeführers bei der belangten Behörde ein. Der Beschwerdeführer legte eine Aufstellung seiner geltend gemachten Aufwendungen vor und gab an: *"Die Krankheitskosten für das Jahr 2012 belaufen sich auf EUR 2.446,12 plus Behandlungskosten ohne Beleg: Massage Ort1 iHv. EUR 34,-."* Der Beschwerdeführer führte aus, dass die Krankenkassenersätze der BVA in den aufgestellten Beträgen bereits berücksichtigt wurden und dass keine

Versicherungsleistungen anfielen. Der Beschwerdeführer legte weiters eine Bestätigung des Bundessozialamtes vom 12.03.2008 vor, die für den Beschwerdeführer seinen Grad der Behinderung iHv. 30% mindestens seit dem Jahr 2003 belegt. Ebenfalls vorgelegt wurde die Diagnose der Fachärztin für Psychiatrie für die behindertenbegründenden psychischen Erkrankungen F45.3 Somatisierungsstörung und F40.1 Soziale Phobie aufgrund ärztlicher Untersuchung vom 20.12.2006 und ein fachärztlicher Befund vom 19.11.2009 mit der Diagnose *"rezidiv. depress. Episoden (F 33) Soziale Phobien (F 40.1) Somatoforme autonome Funktionsstörung (F45.3)"* und dem folgenden Text: *"Herr Name steht seit 1996 bei mir in Behandlung. Er leidet seit Jugendalter an vorwiegend sozialen Ängsten und wiederkehrenden depressiven Episoden. Im Krankheitsverlauf entwickelte sich eine ausgeprägte Somatisierung mit chronisch rezidivierenden Beschwerden im dermatologische, respiratorischen und urologischen Organsystem. Diese sind im Zusammenhang mit seiner psychischen Gesundheitsstörung im Sinn von psychosomatischen Erkrankungen (somatoforme autonome Funktionsstörung)"*.

Der Beschwerdeführer brachte weiters vor: *"Krankheitskosten 2012 für Behinderung: Depressionen/Sozialphobien/Somatisierungsstörungen: diese psychischen Erkrankungen verursachten auch eine Reihe von chronischen körperlichen Erkrankungen (Somatisierungsstörungen) wie Urge-Inkontinenz, Fructose-, Lactoseintoleranzen, Sinusitis (Nasennebenhöhlenerkrankungen), Allergien, Pilzerkrankungen, Obstipationen, Wirbelsäulenbeschwerden, Entzündungen, Immunschwäche, Kopfschmerzen etc."* und dass sich die *"Krankheitskosten s. anschließende Belege"* belaufen würden. Zur weiteren Dokumentation der Diagnosepunkte legte der Beschwerdeführer einen *"Fragebogen zur Feststellung der Dienstunfähigkeit"* vor.

Weiters legte der Beschwerdeführer Apothekenrechnungen iHv. EUR 614,56, Belege zu Behandlungsbeiträgen iHv. EUR 187,85 und Belege für Massagebehandlungen iHv. EUR 145,71 vor.

Mit Bescheid vom 24.04.2013 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 fest, wobei sie betreffend der beantragten außergewöhnlichen Belastungen iHv. EUR -813,84 als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und EUR -1.666,28 als außergewöhnliche Belastungen als Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 zuordnete. In der Begründung führte die belangte Behörde aus: *"Krankheitskosten der Gattin konnten nur bei den allgemeinen Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt werden. Da Sie für Ihr medizinisches Krafttraining keine ärztliche Verschreibung vorgelegt haben, konnten auch diese Aufwendungen nur mit Selbstbehalt anerkannt werden."*

Mit Schreiben vom 26.04.2013 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Anwendung eines Selbstbehaltes und führte dazu aus: *"Krankheitskosten für das medizinische Krafttraining für mich im Ausmaß von 769,- Euro und meine Gattin Vorname Name im Ausmaß von 729,- Euro wurde mit der*

Begründung, dass keine diesbezügliche ärztliche Verschreibung vorgelegt wurde, im Gegensatz zur Beantragung, nicht im Rahmen der aussergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung, Pos. 476, sondern im Rahmen der aussergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt, Pos. 730 berücksichtigt. Zudem wurde auch der Betrag von 168,28 Euro aus dem in Pos. 476 beantragten Gesamtbetrag von 2.480,12 Euro, statt bei Pos. 476, bei Pos. 730 berücksichtigt. Ich lege daher die im ggst. Bescheid als Begründung angegebenen fehlenden ärztlichen Verschreibungen für das medizinische Krafttraining für mich und meine Gattin und die sonstigen Behandlungskosten (s. Anlage) vor und ersuche, den in Pos. 476 (aussergewöhnliche Belastungen bei Behinderung/ Heilbehandlungskosten) beantragten Gesamtbetrag im Ausmaß von 2.480,12 Euro zur Gänze zu berücksichtigen."

Der Beschwerdeführer legte seiner Beschwerde die auf ihn ausgestellte Rechnung vom 14.8.2012 über "Privatleistung Medizinisches Krafttraining" des "Trainingszentrum, Physikalisches Institut, Facharzt FA. für phys. Medizin c/o Trainingszentrum, Adresse" iHv. EUR 769,- vor, mit der die Leistung für "ABC-System - Medizinisches Krafttraining Paket 100 * (100 Trainingseinheiten + ärztliche Untersuchung + 1 Krafttest) gültig für 70 Wochen bis zum 17.12.2013" verrechnet wurde. Weiters wurde vom Beschwerdeführer eine Rechnung mit gleichem Inhalt für seine Ehegattin, Vorname Name iHv. "EUR 729,- (Paket 100 + Rabatt 5%)" vorgelegt.

Der Beschwerdeführer legte eine "Beurteilung und Begründung" seiner Behinderung durch den praktischen Arzt A vom 26.04.2013 vor, in der - soweit entscheidungsrelevant - unter Punkt 1 "Wiederkehrende depressive Episoden 3 Stufen über dem unteren Rahmensatz, da langjährige Behandlung, chronifiziert 30% Minderung der Erwerbstätigkeit" und unter Punkt 3 "Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule, Zustand nach stattgehabten Discusprolaps L3/L4 Unterer Rahmensatz, da nur mäßiggrade Funktionsstörung nachweisbar 20% Minderung der Erwerbstätigkeit". Weiters wird vom praktischen Arzt diagnostiziert: "Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit beträgt somit dreißig von Hundert (30 v.H.), weil der führende Grad der Behinderung 1 durch die übrigen Leiden nicht weiter erhöht wird, da das Ausmaß der dauernden Gesundheitsschädigung keine Erhöhung um 1 weitere Stufe rechtfertigt." Anschließend wurde vom praktischen Arzt die erforderliche Therapie und Medikation verordnet: "Erkrankung: Chronische Sozialphobien/Depressionen; Verordnete Medikamente, Therapien: Similisan Nerventropfen; Similisan Lampenfieber; Johanicum Kps; Relax Nerven Tbl.; Relpax; Magnosolv Granulat." und "Erkrankung: Chron. Wirbelsäulenerkrankungen (es besteht auch ein Zusammenhang zwischen den Wirbelsäulenbeschwerden und den Sozialphobien/Depressionen dahingehend, dass die von diesen psychischen Belastungen verursachten Muskelverspannungen und Haltungsschäden wiederum chron. Wirbelsäulenbeschwerden hervorrufen); Verordnete Medikamente und Therapien: Medizinisches Krafttraining ABC System Trainingszentrum, Heilmassagen, Deflamat, Physikalische Therapien, Dolgit, China Gold Äther. Minzöl, Neurobion Forte, Braunhirse" und "Erkrankung: Chron. Urge-Inkontinenz/Reizblase (somatoforme autonome

Funktionsstörung im urologischen Organsystem; Näheres s. Befund v. B v. 19.11.09); Verordnete Medikamente und Therapien: Hafesan Cranberry Kps.; Dr. Böhm Kürbis Tbl.; Apozema Tr. Nr.26 Canthar; Tripim Tbl.; Solubitrat Tee; Hafesan Sägepalme Kps." und "Chron. Sinusitis/Nasennebenhöhlenerkrankung, (somatoforme autonome Funktionsstörung im respiratorischen Organsystem; Näheres s. Befund v. B v. 19.11.09); Chron. Immunschwäche (verursacht durch die chron. Sozialphobien/Depressionen, w.o. beschrieben); Verordnete Medikamente und Therapien: Similisan Schnupfentropfen; Echinacea D6 Glob.; Similisan Hu Tr.; Metavirulent" und "Chron. allergische Rhinosinusitis/Heuschnupfen, Chron. allergisches Asthma bronchiale (somatoforme autonome Funktionsstörung im respiratorischen Organsystem; Näheres s. Befund v. B v. 19.11.09); Verordnete Medikamente und Therapien: Similisan Heuschnupfentropfen und Chron. Fructose-, chron. Laktoseintoleranz, chron. Obstipation (Symptom der Fructose-Laktoseintoleranz)" und "Chron. Hämorrhoiden (verursacht durch chron. Obstipation) (die obigen psychischen Erkrankungen verursachen die hier angegebenen Darmprobleme); Verordnete Medikamente und Therapien: Eichenrinde Tee, Daflon Ftbl.; Lactrase Kps.; Vitalux plus; Knob. Vitamin E Aktivkapseln Klosterfrau; Magnosolv Granulat; Bioflorin; Antiflat Tabl.; Ichtho Bd., Calendulin Ringelblumensalbe; Fructosin Kps.; Celimo Orange Brtbl.; Similisan Krampfadern-/Hämorrhoidentropfen; Schüsslersalze Calc. Fluor D12 Tbl., Schüsslers. Acid. Silic. D12 Tbl." und "Chron. Pilzkrankungen (somatoforme autonome Funktionsstörung im dermatologischen Organsystem; Näheres s. Befund v. B v. 19.11.09); Verordnete Medikamente und Therapien: Betaisodona; Calendulin Ringelblumensalbe; Magistrale/Pilzsalbe äußerlich." Der praktische Arzt bestätigt in demselben Schreiben, dass "die regelmäßige und dauernde Ordnungsnotwendigkeit obiger Medikamente und Therapien für die Behandlung obiger chronischer Erkrankungen" gegeben sei.

Der Beschwerdeführer legte die "Beurteilung und Begründung" der 30%igen Behinderung seiner Ehegattin durch den praktischen Arzt A vom 26.04.2013 vor. Unter Punkt 1 wird der führende Grad der Behinderung "Intermittierende Rhythmusstörungen, Zustand nach Ablatio 20% Oberer Rahmensatz, da intermittierende Beschwerden, jedoch postinterventionell gutes Ergebnis, wobei unter diesem Leiden der zeitweilig behandelte Bluthochdruck inkludiert ist." und unter Punkt 2 "Degenerative Veränderungen der Wirbelsäule, Wirbelgleiten L4/L5 Unterer Rahmensatz, da nur mäßiggrade Funktionsstörungen nachweisbar", wobei angemerkt wird, dass "der führende Grad der Behinderung durch die Leiden 2,3 und 4 um 1 Stufe erhöht wird, da diese Leiden in Summe eine relevante Zusatzbehinderung darstellen."

Mit Schreiben vom 14.05.2013 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer um Ergänzung und führte dazu aus: "Im Gutachten des Bundessozialamtes zu Herrn Name Vorname1 wird festgestellt, dass die Gesamtbehinderung 30% beträgt, weil der führende Grad der Behinderung wiederkehrende depressive Episoden durch die übrigen Leiden nicht weiter erhöht wird. Die Ausgaben für die übrigen Erkrankungen haben daher keinen Zusammenhang mit der Behinderung und können daher nur mit Selbstbehalt

anerkannt werden. Sie werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen und falls weiterhin am Berufungsbegehren festgehalten wird, ist ein neues Gutachten des Bundessozialamtes vorzulegen."

Mit Schreiben vom 29.05.2013, beantwortete der Beschwerdeführer das Ersuchen der belangten Behörde wie folgt: *"Die im Bescheid des Bundessozialamts v. 26.2.08 angeführten körperlichen Erkrankungen (Somatisierungen) wurden, mit Ausnahme der Polyarthralgie, von den im ggst. Bescheid genannten psychischen Erkrankungen verursacht (wiederkehrende depressive Episoden) und sind daher Teil dieser psychischen Erkrankungen mit einer Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit von 30 %. Darüber hinaus erhöhen diese körperlichen Erkrankungen zwar nicht die Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit über 30 %, jedoch tragen sie zur Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit von 30 % bei, da es sich bei der Gesamtminderung um einen Durchschnittswert aller Teilerkrankungen handelt. Die somatischen Beschwerden im Wirbelsäulenbereich werden durch Muskelverspannungen aufgrund des Stresses, der durch die oben beschriebenen psychischen Beschwerden entsteht, verursacht. Daher ist, neben physikalischen Therapien, Massagen, sportlicher Betätigung auch medizinisches Krafttraining erforderlich, um diese Muskelverspannungen und damit auch die von den psychischen Erkrankungen hervorgerufenen Wirbelsäulenbeschwerden aufzulösen."* Dazu legte der Beschwerdeführer einen "Fachärztlichen Befund" vom 19.11.2009 der Fachärztin für Neurologie und Psychiatrie, Dr. Vorname2 Nachname vor, der lautet, *"Herr Name steht seit 1996 bei mir in Behandlung. Er leidet seit Jugendalter an vorwiegend sozialen Ängsten und wiederkehrenden depressiven Episoden. Im Krankheitsverlauf entwickelte sich eine ausgeprägte Somatisierung mit chronisch rezidivierenden Beschwerden im dermatologische, respiratorischen und urologischen Organsystem. Diese sind im Zusammenhang mit seiner psychischen Gesundheitsstörung im Sinn von psychosomatischen Erkrankungen (somatoforme autonome Funktionsstörung) einzuordnen."* Weiters legte der Beschwerdeführer einen ärztlichen Befund des praktischen Arztes vom 29.05.2013 vor, der lautet: *"Neben einer Reihe anderer somatischer Beschwerden im dermatologischen, respiratorischen und urologischen Organsystem, an denen Hr. Vorname1 Name leidet, verursacht durch die Sozialphobien und wiederkehrenden Depressionen, an denen Hr. Name ebenfalls leidet, werden durch diese psychischen Erkrankungen auch immer wieder somatische Beschwerden im Wirbelsäulenbereich bei Hrn. Name verursacht, die durch Muskelverspannungen aufgrund des Stresses, der durch die oben beschriebenen psychischen Beschwerden entstehen, verursacht werden. Daher ist, neben physikalischen Therapien, Massagen, sportlicher Betätigung auch medizinisches Krafttraining erforderlich, um diese Muskelverspannungen und damit auch die von den psychischen Erkrankungen hervorgerufenen Wirbelsäulenbeschwerden aufzulösen. Die im Bescheid des Bundessozialamts vom 28.2.08 (s. anschl. Blatt) angeführten körperlichen Gesundheitsschäden, mit Ausnahme der Polyarthralgie, stellen daher einen Teil der oben beschriebenen somatischen Folgeerkrankungen dar, ausgelöst durch die oben beschriebenen, wiederkehrenden depressiven Episoden und Sozialphobien, und sind*

daher Bestandteil der im Bescheid des Bundessozialamts vom 28.2.08 beschriebenen depressiven Episoden mit einer Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit von 30 %. Überdies erhöhen diese körperlichen Erkrankungen zwar nicht die Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit über 30 %, jedoch tragen sie zur Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit von 30 % bei, da es sich bei der Gesamtminderung um einen Durchschnittswert aller Teilerkrankungen handelt."

Mit Bescheid vom 25.11.2013 erließ die belangte Behörde eine Beschwerde vorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) in der EUR 813,84 an *"nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen"* und EUR 168,28 an Krankheitskosten als *"Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes § 34 Abs. 4 EStG 1988"* zuerkannt wurden. Die belangte Behörde begründete die Beschwerde vorentscheidung wie folgt: *"Bei Ausgaben für den Besuch eines Krafttrainings (Facharzt Training) handelt es sich um solche, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern in der Mehrzahl auch von Gesunden in der Absicht getätigt werden, ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Von Lehre und Rechtsprechung wird für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen als Nachweis jedenfalls eine ärztliche Verordnung verlangt, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat. Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Rechtsprechung 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 umfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf der konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH vom 23. Mai 1996, 95/15/0018). Da die Verordnung nicht vor Antritt des Trainings erfolgte, kann auch aus diesem Grund eine Anerkennung nicht erfolgen."*

Mit Schreiben vom 17.12.2013 brachte der Beschwerdeführer den Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein und beantragte die Anerkennung der Aufwendungen für das medizinische Krafttraining als außergewöhnliche Belastung aufgrund eigener Behinderung, da es sich um ein medizinisches Krafttraining handle, dass *"erst nach Vorliegen einer medizinischen Verordnung in Anspruch genommen werden"* könne. Dazu reichte der Beschwerdeführer eine ärztliche Bestätigung des praktischen Arztes vom 12.12.2013 ein, aus welcher hervorgeht: *"Die von Hrn. Amtsdirektor IR Vorname1 Name, geb. Geburtsdatum1 und Fr. Bezirksrätin AD Vorname Name, geb. Geburtsdatum2, beide Adresse Adresse1, Adresse2 ab dem Jahre 2012 durchgeführten medizinischen Krafttrainings wurden, wie vor Beginn jedes medizinischen Trainings erforderlich, vor Beginn ärztlich verordnet"*.

Weiters legte der Beschwerdeführer erstmals einen Trainingsplan zur *"Mobilisierung + Stabilisierung"* bei, in dem die folgenden Übungen mit einem Kreuz "X" gekennzeichnet wurden: *"Halswirbelsäule (Ext/Flex) (Pause), Rumpfseitenneiger, Rumpffrotator"*

(Sitz), Rückenstrecker (Sitz), Bauchmuskeln (Sitz), Hüftadduktoren, Hüftabduktoren, Fahrradergometer ()".*

Mit Vorhalt vom 27.08.2018 forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer auf, für ihn und seine Ehegattin für den Beschwerdezeitraum 2012 die Bescheinigung gem. § 35 Abs. 2 EStG 1988 vorzulegen, da die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) gem. § 35 Abs 2 dritter Satz EStG 1988 durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen sind.

Mit Schreiben vom 05.09.2018 forderte das Bundesfinanzgericht das Trainingszentrum auf, den Therapieplan des Beschwerdeführers vorzulegen und die ärztliche Aufsicht über das Training zu bestätigen.

Mit Schreiben vom 07.09.2018 führte das Trainingszentrum dazu aus wie folgt: *"Das medizinische Trainingsprogramm ist eine Leistung des Trainingszentrum. Diese ist eine ambulante Krankenanstalt nach dem Wiener KAG und das medizinische Training wird innerhalb der Flächen der Krankenanstalt durchgeführt. Herr Name hat auf Grund seiner chronischen Rückenschmerzen jahrelang auch außerhalb dieses medizinischen Trainingsprogramms Therapien in unserem Haus auch über die gesetzlichen Sozialversicherungen (PVA und GKK) bezogen. Das Training wurde von unserem Arzt verordnet und auch kontinuierlich und zumindest täglich überwacht. Einen ärztlichen Dienstplan von 2012 gibt es nicht mehr. Den Therapieplan lege ich bei."*

Über die Beschwerde wird erwogen:

1. Einleitung:

Im vorliegenden Beschwerdefall ist strittig, ob die Voraussetzungen für die Zuerkennung von außergewöhnlichen Belastungen iSd. § 34 EStG 1988, ieS. Krankheitskosten, dem Grunde nach und mit bzw. ohne Selbstbehalt aus dem Grund einer Behinderung gem. § 34 Abs 6 EStG 1988 iVm. § 4 VO außergewöhnliche Belastungen für den Beschwerdeführer und seine Ehegattin vorliegen.

2. Der Beschwerde wird der folgende entscheidungsrelevante Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Beschwerdeführer und seine Ehegattin sind lt. Bescheinigung des Bundessozialamtes gem. § 35 Abs. 2 EStG 1988 zu je 30% behindert. Der Beschwerdeführer ist für seine Ehegattin zum Unterhalt verpflichtet; seine Ehegattin hat nur geringfügige Einkünfte. Der Beschwerdeführer ist hauptsächlich wegen einer psychischen Erkrankung; die Ehegattin ist hauptsächlich wegen Herzrhythmusstörungen bzw. Bluthochdruck behindert. Für die Behinderung des Beschwerdeführers gilt, wie vom praktischen Arzt im Schreiben vom 26.04.2013 diagnostiziert, dass die Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit iHv. 30% der psychischen Erkrankung durch die übrigen Leiden nicht weiter erhöht wird, da das Ausmaß der dauernden Gesundheitsschädigung keine Erhöhung um eine weitere

Stufe rechtfertigt. Für die Behinderung der Ehegattin des Beschwerdeführers gilt, dass der führende Grad der Behinderung, die Herzrhythmusstörungen bzw. Bluthochdruck iHv. 20%, durch die Leiden 2,3 und 4 zwar erhöht wird, aber dass diese Leiden nur in Summe eine relevante Zusatzbehinderung iHv. 10% darstellen. Das als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt aufgrund eigener Behinderung beantragte medizinische Krafttraining betrifft weder beim Beschwerdeführer noch bei seiner Ehegattin den führenden Grad der Behinderung.

Für das im Kalenderjahr 2012 vom Beschwerdeführer und seiner Ehegattin durchgeführte medizinische Krafttraining und für die ebenso 2012 erhaltenen Massagebehandlungen liegt keine ärztliche Verordnung im Vorhinein vor. Die vorgelegte ärztliche Verordnung datiert vom 26.04.2013. Der Sozialversicherungsträger ist nicht Träger des Trainingszentrums und hat keinen Zuschuss zum Trainingsentgelt geleistet.

Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag vom 17.12.2013 konnte nicht festgestellt werden, dass das medizinische Krafttraining im Kalenderjahr 2012 nur nach Vorliegen einer ärztlichen Verordnung in Anspruch genommen werden konnte. Der am 17.12.2013 vom Beschwerdeführer vorgelegte Trainingsplan enthält weder Datum noch Unterschrift. Bezüglich der Aufwendungen für Massageheilbehandlungen liegen Rechnungen für "*Massagen*" von Schönheitsinstituten bzw. Wellnesseinrichtungen vor. Es handelte sich nicht um Heilmassagen mit medizinischer Indikation. Bezüglich der Aufwendungen für Medikamente ergibt sich aus den vorgelegten Belegen, dass es sich um Medikamente handelt, die zum einen Teil in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung standen und zum anderen Teil nicht behinderungsbedingt verschrieben wurden.

3. Rechtslage:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Nach § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen gem. § 34 Abs. 3 EStG 1988 dann, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs 6 EStG 1988 einen Abzug auch ohne Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Selbstbehalt). Dazu gehören

auch Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen. Nach einer Verordnungsermächtigung kann festgelegt werden, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind. Nach § 4 VO außergewöhnliche Belastungen der diesbezüglich erlassenen Verordnung BGBl. II 303/ 1996 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, wobei nach § 1 Abs. 3 VO außergewöhnliche Belastungen keine Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung zu erfolgen hat.

4. Rechtliche Beurteilung:

a) Medizinisches Krafttraining und Massagen:

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten der Heilbehandlung Aufwendungen für den Arzt, das Spital, für ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Kosten für Medikamente sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, dabei allenfalls anfallende Fahrt- und Transportkosten im tatsächlichen Ausmaß (Jakom, EStG⁸ § 35, Rz 27).

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 Maßnahme zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgsversprechend erscheint (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung fordert für die Anerkennung der getätigten Aufwendungen zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der außergewöhnlichen Belastung jedenfalls eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; UFS RV/0973-L/07; UFS RV/2462-W/07; BFG RV/7104255/2014). Die Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens hat zur vergleichbaren deutschen Rechtslage der BFH im Urteil (BFH v. 14.8.1997, III R 67/96) betreffend einer "medizinischen Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio hervorgestrichen, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten. Der Verwaltungsgerichtshof spricht in seiner ständigen Rechtsprechung aus, dass Aufwendungen, die für die Erholung und zur Förderung der Gesundheit getätigt werden, nicht zwangsläufig iSd. § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwachsen (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164, VwGH 24.06.2004, 2001/15/0109; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 22.02.2001, 98/15/0123).

Die vom Beschwerdeführer vorgelegte ärztliche Verordnung vom 26.04.2013 wurde nach dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum (Kalenderjahr 2012) erstellt und kann schon

alleine deshalb nicht als Beweismittel - im nachhinein - herangezogen werden. Der Sozialversicherungsträger ist nicht Träger des Trainingszentrums und hat keinen Zuschuss zum Trainingsentgelt geleistet (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Die im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegte Bestätigung des praktischen Arztes vom 12.12.2013, dass eine ärztliche Verordnung für das medizinische Krafttraining schon im Kalenderjahr 2012 vorgelegen sei, kann gem. § 167 Abs. 2 BAO nicht als ärztliche Verordnung zu Beginn der Behandlung anerkannt werden, da eine solche erstens nicht vorgelegt wurde und zweitens die ärztliche Verordnung vom 26.04.2013 wie oben bereits ausgeführt als verspätet zu beurteilen ist. Die dem Bundesfinanzgericht am 07.09.2018 übermittelte Bestätigung des Trainingszentrums, dass vor Trainingsbeginn eine ärztliche Verordnung vorgelegen sei, konnte ebenso mangels Vorlage derselben im beschwerdegegenständlichen Verfahren nicht anerkannt werden. Weder der am 17.12.2013 vom Beschwerdeführer vorgelegte Trainingsplan noch der (anderslautende) am 07.09.2018 vom Trainingszentrum vorgelegte Trainingsplan enthält ein Datum oder eine (ärztliche) Unterschrift.

Selbst wenn man - entgegen der hier vertretenen Rechtsauffassung - von einem Vorliegen einer ärztlichen Verordnung vor Behandlungsbeginn ausgehen würde, wäre damit für den Beschwerdeführer nichts gewonnen: auch in diesem Fall würde ein Besuch eines Trainingszentrums nur bei einer nachweislich ärztlich überwachten Behandlung, unter Angabe von Art, Zeitpunkt und Dauer der Behandlung, zu einer außergewöhnlichen Belastung führen (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; BFG 11.7.2017, RV/7100594/2017). Da im vorliegenden Beschwerdeverfahren weder die Therapiezeiten noch die ärztliche Überwachung zu diesen Zeiten nachgewiesen worden sind, konnten die Aufwendungen für das medizinische Training iHv. EUR 1.498,-, wie in der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 25.11.2013 festgestellt, nicht als außergewöhnliche Belastung iSd. § 34 EStG 1988 - anerkannt werden. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert.

Lt. der vom Beschwerdeführer vorgelegten Belege für Massagebehandlungen iHv. EUR 145,71 plus einer Massagebehandlung ohne Beleg iHv. EUR 34,-, das sind insgesamt EUR 179,71 handelt es sich bei den Massagen nicht - wie es § 34 EStG 1988 fordert - um medizinische Heilmassagen, sondern um klassische Massagen ohne medizinischen Fokus, die nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Im Übrigen fehlt eine ärztliche Verordnung im vorhinein aus denselben Gründen wie oben zum medizinischen Krafttraining angeführt, weshalb die Aufwendungen für Massagen, entgegen den Feststellungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vom 25.11.2013, keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert.

b) Heilmittel (Medikamente):

Der Beschwerdeführer legte in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 11.03.2013, zur Beantwortung des Vorhalts der belangten Behörde vom 08.03.2013,

Apothekenrechnungen iHv. EUR 614,56 vor. In Bezug auf die Aufwendungen aus verschreibungspflichtigen Medikamenten und für diejenigen, für die Rezeptgebühr verrechnet wurde, ist davon auszugehen, dass diesbezüglich eine ärztliche Verschreibung zum Zeitpunkt des Anfallens der Aufwendungen vorgelegen ist. Aus den vorgelegten Apothekenrechnungen ergibt sich, dass es sich um Medikamente handelte, die zum einen Teil in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung standen und zum anderen Teil nicht behinderungsbedingt verschrieben wurden.

• *Heilmittel in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung ohne Selbstbehalt:*

Lt. ärztlicher Verordnung vom 26.04.2013 wurden für den führenden Grad der Behinderung, die chronischen Sozialphobien und Depressionen (Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit iHv. 30%) die folgenden Medikamente verordnet: Similisan Nerventropfen; Similisan Lampenfieber; Johanicum Kps; Relax Nerven Tbl.; Relpax; Magnosolv Granulat für den Beschwerdeführer. Für seine Ehegattin wurde an Medikamenten Chinagold ätherisches Minzöl, Neurobion forte, Braunhirse verordnet. Die übrigen Medikamente stehen nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der psychischen Erkrankung, da die Gesamtminderung der Erwerbsfähigkeit iHv. 30% der psychischen Erkrankung durch die übrigen Leiden (iHv. 10%) nicht weiter erhöht wurde. Selbst wenn der praktische Arzt in seinem Schreiben vom 29.05.2013 bestätigt, dass ein Zusammenhang zwischen der psychischen Erkrankung und der chronischen Wirbelsäulenerkrankung des Beschwerdeführers gäbe, handelt es sich um keinen - wie die Rechtsprechung es fordert - unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung. Dass eine psychische Erkrankung als unmittelbare Folge einer Wirbelsäulenerkrankung, eine Fructose- und Lactoseintoleranz bzw. eine Harninkontinenz verursacht, entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Aus diesem Grund können, entgegen den Feststellungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 25.11.2013, nur Aufwendungen für Heilmittel und Behandlungsbeiträge der BVA iHv. EUR 259,- als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt werden. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert.

• *Heilmittel unter Anwendung des Selbstbehalts:*

Sämtliche restlichen Medikamente stehen nicht nachweislich mit der Behinderung des Beschwerdeführers oder seiner Ehegattin in unmittelbarem Zusammenhang, weshalb, entgegen den Feststellungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 25.11.2013, nur der Betrag iHv. EUR 355,56 als außergewöhnliche Belastung unter Anwendung des Selbstbehalts eingeordnet werden kann. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die ordentliche Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt; das Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes ab; eine entsprechende Rechtsprechung fehlt nicht und die zu lösende Rechtsfrage wird in der bisherigen Rechtsprechung - wie in diesem Erkenntnis an obiger Stelle zitiert - des Verwaltungsgerichtshofes einheitlich beantwortet.

Wien, am 17. September 2018