



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 19. März 2008 betreffend **I.** Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO idgF betreffend Einkommensteuer 2006, **II.** Einkommensteuer 2006 und **III.** Einkommensteuer 2007 entschieden:

***I. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006:***

Der Berufung wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid 2006 scheidet aus dem Rechtsbestand aus.

***II. Einkommensteuer 2006:***

Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 19. März 2008 wird gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO idgF als nicht zulässig zurückgewiesen.

***III. Einkommensteuer 2007:***

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat die Gewerbeberechtigungen für die freien Gewerbe „...“; „...“ und „...“ (siehe Gewerbeberechtigungen in Einkommensteuerakt/Dauerbelege). Aus der Ausübung dieser Gewerbe stammen ihre in den Streitjahren 2006 und 2007 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die in den Streitjahren 2006 und 2007 erzielten Einkünfte der Bw. aus nichtselbständiger Arbeit stammen aus ...

### ***Ad. Einkommensteuerverfahren 2006:***

Die Einkommensteuererklärung 2006 wurde mit FinanzOnline eingebracht. Ein auf die Einkommensteuererklärung 2006 sich beziehendes Ermittlungsverfahren fand damals nicht statt.

Am 9. Februar 2007 wurden die in der Einkommensteuererklärung 2006 enthaltenen Daten wie folgt veranlagt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb EUR 896,35 + Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit EUR 28.576,03; abzüglich Veranlagungsfreibetrag EUR 563,65 ergibt EUR 28.908,73 als Gesamtbetrag der Einkünfte.

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte wurden EUR 60,00 als Pauschbetrag für Sonderausgaben und der Kirchenbeitrag EUR 100,00 als Sonderausgaben abgezogen.

Als außergewöhnliche Belastungen wurden EUR 243,00 als Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs 3 EStG 1988 idGf) und EUR 1.073,79 als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen abgezogen.

Das Einkommen wurde mit EUR 27.431,94 berechnet.

Die auf EUR 27.431,94 entfallende Einkommensteuer wurde mit EUR 6.706,61 berechnet.

Die auf EUR 6.706,61 anrechenbare Lohnsteuer wurde mit EUR 7.324,74 festgestellt.

Die Einkommensteuererstveranlagung ergab eine Abgabengutschrift iHv EUR 618,13.

Am 19. März 2008 wurde das Einkommensteuerverfahren 2006 gemäß § 303 Abs 4 BAO idGf wieder aufgenommen. Die Verfahrenswiederaufnahme wurde wie folgt begründet:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht gel-*

---

*tend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.*

*Nach Durchsicht der Belege ergibt sich eine Kürzung der Betriebsausgaben, die Nichtanerkennung der Werbungskosten, sowie eine Verminderung der Kosten der Heilbehandlung.*

*Auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides wird verwiesen.*

Der v.a. Verfahrenswiederaufnahmebescheid wurde mit der Berufung (7. April 2008) angefochten.

Mit dem nach der Verfahrenswiederaufnahme am 19. März 2008 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2006 wurde die Einkommensteuer 2006 wie folgt ermittelt und festgesetzt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb EUR 1.007,35 + Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit EUR 28.909,71; abzüglich Veranlagungsfreibetrag EUR 452,65 ergibt EUR 29.464,41 als Gesamtbetrag der Einkünfte.

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte wurden EUR 60,00 als Pauschbetrag für Sonderausgaben und der Kirchenbeitrag EUR 100,00 als Sonderausgaben abgezogen.

Die Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs 4 EStG 1988 idGf) wurden mit EUR 626,00 festgestellt; von EUR 626,00 wurde ein Selbstbehalt iHv EUR 626,00 abgezogen.

Als außergewöhnliche Belastungen wurden EUR 243,00 als Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs 3 EStG 1988 idGf) und EUR 447,79 als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen abgezogen.

Das Einkommen wurde mit EUR 28.613,62 berechnet.

Die auf EUR 28.613,62 entfallende Einkommensteuer wurde mit EUR 7.221,78 berechnet.

Die auf EUR 7.221,78 anrechenbare Lohnsteuer wurde mit EUR 7.324,74 festgestellt.

Diese Einkommensteuerveranlagung ergab eine Abgabengutschrift iHv EUR 102,96.

---

Begründend wurde ausgeführt:

*Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.325,67 € nicht übersteigen.*

*Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 100 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idgF).*

*Neben dem Betriebsausgabenpauschale sind nur der Wareneinkauf und die Sozialversicherung zusätzlich abzugsfähig, nicht jedoch der Wirtschaftskammerbeitrag.*

*Die Ausbildung betreffend Astrologie betrifft die gewerblichen Einkünfte, sodass die Ausbildungskosten keine Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften darstellen.*

*Die Kosten der Heilbehandlung in Zusammenhang mit der Behinderung sind um 626 € zu kürzen, die entsprechenden Aufwendungen werden bei den Krankheitskosten berücksichtigt.*

*Zu den Kosten der CranoSacrale-Behandlung wird ausgeführt: Aufwendungen, die lediglich auf die Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, stellen keine Kosten der Heilbehandlung dar, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer Krankheit positiv auswirken kann (VwGH v 23.5.96, 95/15/0018).*

Der v.a. Einkommensteuerbescheid wurde mit der Berufung (7. April 2008) angefochten.

***Ad. Einkommensteuerverfahren 2007:***

Die mit FinanzOnline eingebrachte Einkommensteuererklärung 2007 war Gegenstand eines erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens, das wie folgt ablief:

- Mit E-Mail vom 12. Februar 2008 wurde die Bw. betreffend „ANV 2007“ (© Finanzamt) um Nachreichung der gesamten Belege und einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 ersucht.
- Zwei aus einem Arbeitgeber-Zeiterfassungssystem stammende Ablichtungen mit „Abwesenheiten“ 2006 bis 2008 wurden zum Akt genommen.
- Am 29. Februar 2008 fand eine Besprechung in Anwesenheit der Bw. statt. Der über diese Besprechung verfasste Aktenvermerk lautet:
  - 1) *WK-Umlage ist neben dem pausch. BA nicht abzugsfähig.*

2.) *Ausbildung Astrologie stellen keine WK bei den ns. Eink. dar, sondern BA → mit Pauschale abgegolten*

3) *CranioSacrale Behandlung nicht in Zusammenhang mit Behinderung, sondern Krankheitskosten mit Selbstbehalt. Weitere Belege betr. Krankheitskosten wurden vorgelegt.*

2006:

*Arztkosten 26 € nicht in Zusammenhang mit Behinderung.*

2007

*Arztkosten Dr. S... 64,49 + Zahnbeh. 8,60 = 72,09 nicht in Zusammenhang mit Beh.*

*Sämtliche Belege wurden retourniert.*

Lt. Aktenvermerk vom 13. März 2008 wurden keine weiteren Belege vorgelegt.

Am 19. März 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen. Die Einkommensteuer 2007 wurde wie folgt ermittelt und festgesetzt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb EUR 897,12 + Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit EUR 30.515,43; abzüglich Veranlagungsfreibetrag EUR 562,88 ergibt EUR 30.849,67 als Gesamtbetrag der Einkünfte.

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte wurden EUR 60,00 als Pauschbetrag für Sonderausgaben und der Kirchenbeitrag EUR 100,00 als Sonderausgaben abgezogen.

Die Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs 4 EStG 1988 idG) wurden mit EUR 793,09 festgestellt; von EUR 793,09 wurde ein Selbstbehalt iHv EUR 793,09 abgezogen.

Als außergewöhnliche Belastungen wurden EUR 243,00 als Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988 idG) und EUR 776,31 als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen abgezogen.

Das Einkommen wurde mit EUR 29.670,36 berechnet.

Die auf EUR 29.670,36 entfallende Einkommensteuer wurde mit EUR 7.699,51 berechnet.

Die auf EUR 7.699,51 anrechenbare Lohnsteuer wurde mit EUR 8.041,74 festgestellt.

Die Einkommensteuerveranlagung 2007 ergab eine Abgabengutschrift iHv EUR 342,23.

---

Begründend wurde ausgeführt:

*Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.459,7 € nicht übersteigen.*

*Neben dem Betriebsausgabenpauschale sind die Wirtschaftskammerbeiträge nicht abzugsfähig.*

*793,09 € der Behandlungskosten sind nicht im Zusammenhang mit der Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen.*

*Auf die Besprechung vom 29.2.2008 wird verwiesen, weiters auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2006 betreffend CranoSacrale-Behandlung.*

Der v.a. Einkommensteuerbescheid wurde mit der Berufung (7. April 2008) angefochten.

***Ad Berufung (7. April 2008):***

***Die do. Anfechtungserklärung für die gemäß § 303 Abs 4 BAO idgF erfolgte Wiederaufnahme/Einkommensteuer 2006 lautet:***

*Meiner Meinung nach wurden die Kosten für meine Heilbehandlungen ungerechtfertigt gekürzt, die restlichen Posten hätten demnach keinen Wiederaufnahmegrund ergeben, da diese aus der elektronischen Erklärung in den Kennzahlen ersichtlich waren.*

*Der Einkommensteuerbescheid 2006 war über 1 Jahr rechtskräftig veranlagt.*

***Die do. Anfechtungserklärung/Einkommensteuer 2006 - 2007 lautet:***

*Die vertretene Rechtsansicht, dass die Behandlung nicht mit meiner Behinderung in Zusammenhang steht, kann ich nicht nachvollziehen.*

*Auf Grund meiner Behinderung werden diese Behandlungen zur Linderung meiner postoperativen Beschwerden von einer Ärztin für Allgemeinmedizin durchgeführt und sie diesen keinesfalls der Besserung des Allgemeinzustandes.*

*Dies wird noch durch die Diagnose auf der Honorarnote der Ärztin untermauert, indem sie dezidiert in der Rechnung ausführliche Gespräche und den Zustand nach St.p.mamma ca. (=Zustand nach Brustkrebsoperation) anführt.*

*Als Beilage wird der Berufung das zitierte VwGH-Erkenntnis beigelegt. Das angeführte Erkenntnis des VwGH trifft nicht einmal annähernd auf meinen Fall zu!*

*Ich bin im Jahre 2004 an Brustkrebs erkrankt und habe eine länger dauernde Behandlung mit Strahlentherapie hinter mir.*

---

*Beim Bundessozialamt stellte ich 2005 einen Antrag auf Erwerbsminderung, diese wurde mir mit 50 % bewilligt.*

*Ab 2005 habe ich auch jedes Jahr einen Rehabilitationsaufenthalt in Bad Tatzmannsdorf bewilligt bekommen – siehe Beilagen.*

*Auf Grund der Beeinträchtigung des linken Armes wegen der Entfernung der Lymphknoten, ist der Arm immer geschwollen. Hier waren und sind die CranioSacralen Osteopathie Behandlungen sehr, sehr hilfreich.*

*Ein weiterer wesentlicher Punkt ist die Anregung der Selbstheilungskräfte und außerdem stärken diese Behandlungen die körpereigene Abwehr gegenüber neuen Krebszellen und deren eventueller Streuung im Körper.*

*Denn bis dato sind keinerlei Metastasen aufgetreten, obwohl bei mir schon die Lymphe befallen waren!*

*Da auch die ausführlichen ärztlichen Gespräche sehr zum guten Heilungsverlauf beitragen, da sich Dr. CR für ihre Patienten sehr viel Zeit nimmt, um alle Fragen im medizinischen Bereich zu beantworten, stellt dies bis heute einen wesentlichen Faktor der Heilung durch die seelische Unterstützung dieser Ärztin dar.*

*Eben auf Grund dieser Therapien war es mir möglich, nach fast einem halben Jahr nach der Operation im Juni 2004 wieder meinen Dienst Ende Oktober 2004 zu versehen.*

*Ebenso halten sich die Beschwerden meines operierten Armes in Grenzen, dies ist vor allem auf CranioSacrale Osteopathie-Behandlungen zurückzuführen.*

*Daher benötige ich nur hin und wieder Lymphdrainagen, die ansonsten 4x im Jahr von der Krankenkasse bewilligt werden.*

*Die von mir selbst bezahlten CranioSacralen Osteopathie Behandlungen stellen daher eine wesentliche Kostenersparnis auch für die V dar.*

*Die CranioSacrale Osteopathie wird nur von Ärzten durchgeführt, zum Unterschied von Energetikern mit einem freien Gewerbeschein, die ähnlich klingende Namen verwenden.*

*Weiters wurden mir Aufwendungen der Heilbehandlungen 2006 iHv 26,00 und 2007 iHv 73,09 ohne nähere Begründung gekürzt.*

*Dies stellt meiner Meinung nach einen Verfahrensmangel dar!*

Die Bw. beantragte die Aufhebung der Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer 2006, die Berücksichtigung der Arztrechnungen 2006 - 2007 gemäß Lohnsteuerrichtlinie L 902 als

iZm der Erwerbsminderung von 50% stehenden Kosten der Heilbehandlung und die Gewährung (© Berufung) der restlichen in den Erklärungen angeführten Kosten der Heilbehandlungen.

***Der Berufung (7. April 2008) waren beigelegt:***

- „**Honorarnote für 2007**“, am 21. Dezember 2007 ausgestellt von Dr. med. CR (Ärztin für Allgemeinmedizin) für 12 CranoSacrale Osteopathie Behandlungen und ausführliche diagnostische – therapeutische Gespräche; EUR 720,00 (Dg.: St.p. Mamma Ca).
- „**Honorarnote**“, am 29. Dezember 2006 ausgestellt von Dr. med. CR (Ärztin für Allgemeinmedizin) für 12 CranoSacrale Osteopathie Behandlungen und ärztliches Gespräch; EUR 600,00 (Dg.: St.p. Mamma CA).
- Empfangsbestätigung der V (10. Jänner 2007) über die Zuzahlung von EUR 140,28 für den Rehabilitationsaufenthalt 10. Jänner 2007 bis 31. Jänner 2007.
- Empfangsbestätigung der V (10. Jänner 2006) über die Zuzahlung von EUR 136,928 für den Rehabilitationsaufenthalt 10. Jänner 2006 bis 31. Jänner 2006.
- Einladung der V (18. Februar 2008) für den Rehabilitationsaufenthalt 1. Juli 2008 bis 22. Juli 2008 mit Ersuchen, den Zuzahlungsbetrag EUR 143,43 am Beginn des do. Aufenthaltes einzuzahlen.
- Volltext des Erkenntnisses VwGH 23. Mai 1996, 95/15/0018.
- Aus der Website ..... stammende, aus dem u.a. Bild (A) und dem u.a. Text (B) bestehende, Ablichtung:

**(A):**



**(B):**

*Die CranoSacral-Therapie ist eine sanfte, zugleich aber ungemein effektive Methode, dem Körper die Chance zu geben, sich selbst von Schmerzen und Blockaden zu befreien.*

*Die CranioSacral-Therapie stellt somit ein Bindeglied zwischen Schulmedizin und Alternativmedizin dar.*

*Die Gehirn-Rückenmarksflüssigkeit, die im Schädel und der Wirbelsäule zirkuliert dient als Indikator. Diese rhythmische Eigenbewegung kann ertastet und somit Blockaden aufgespürt und gelöst werden.*

*Durchgeführt wird die Therapie auf einem Behandlungstisch liegend.*

*Behandelt wird hauptsächlich vom Schädel (alt.gr. CRANIO) bis zum Kreuzbein (lat. SACRUM) also Kopf, Nacken, Brust, Wirbelsäule und Becken.*

*Anwendungsgebiete sind sowohl chronische als auch akute Beschwerden.*

*Migräne, Nacken-, Wirbelsäulen- und Beckenbeschwerden, unfallbedingte Schmerzen (zB Schleudertrauma), Probleme im HNO-Bereich, Konzentrations- und Lernstörungen bei Kindern, in der Geburtsvorbereitung, Lösen von Geburtstraumen (lange oder zu schnelle Geburten, Zange, Saugglocke, Mehrlingsgeburten, Schreibbabies), psychische Symptome (burn-out).*

#### ***Ad. Vorlagebericht:***

Dem Vorlagebericht waren aus Websites stammende Berichte über CranioSacral-Therapie und (CranioSacrale) Osteopathie-Therapie beigelegt.

#### ***Ad. UFS-Internetrecherche:***

Die Internet-Suche mit „Dr. CR“ als Suchbegriff ergab keinen Treffer.

#### ***Aus den mit FinanzOnline eingebrachten Einkommensteuererklärungen 2006 und 2007:***

E1 2006		Paket		
		KZ	erklärter Betrag	Korrektur
Grundlagen				
Eink.a.Gewerbebetrieb	330		896,35	
Aus-/ Fortbildungskosten	722		465,68	
Kirchenbeitrag	458		144,00	
Steuerpflichtiger				
Grad der Behinderung			50 %	
zusätzliche Kosten	476		1.073,79	
Bem.Grd. vor Verlustabzug			28.908,73	

E1 2007		Paket		
		KZ	erklärter Betrag	Korrektur
Grundlagen				
Kirchenbeitrag	458		100,00	
Steuerpflichtiger				
Grad der Behinderung			50 %	
zusätzliche Kosten	476		1.569,40	
Bem.Grd. vor Verlustabzug			30.627,67	

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheide sind die am 19. März 2008 erlassenen Bescheide betreffend Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer 2006, Einkommensteuer 2006 und Einkommensteuer 2007.

***I. AD. VERFAHRENSWIEDERAUFAUHNMEBESCHEID/EINKOMMENSTEUER 2006:***

Aus dem v.a. Verfahrenswiederaufnahmbescheid ist festzustellen, dass eine Verfahrenswiederaufnahme gemäß § 303 Abs 4 BAO idgF erfolgte:

Der ggstl. Bescheiderlassung lag daher die Rechtslage zugrunde, dass die Verfahrenswiederaufnahme unter den Voraussetzungen des § 303 Abs 1 lit a und lit c BAO idgF und in allen Fällen zulässig war, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor kamen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätten.

Bei einer Berufung gegen eine Verfahrenswiederaufnahme von (Finanz) Amts wegen ist die „*Sache*“, über die der Unabhängige Finanzsenat gemäß § 289 Abs 2 BAO zu entscheiden hat, ob die Verfahrenswiederaufnahme aus dem/den vom Finanzamt heran gezogenen Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründen zulässig oder nicht zulässig war:

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren war daher zu prüfen, ob die als Wiederaufnahmegründe heran gezogenen Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervor kamen und ob diese Tatsachen und/oder Beweismittel allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätten.

Welcher/Welche Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe vom Finanzamt heran gezogen wurde/n, ist aus dem Begründungsteil des Verfahrenswiederaufnahmbescheides festzustellen:

Im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren war daher zu prüfen, ob der Begründungsteil des Verfahrenswiederaufnahmbescheides Tatsachen und/oder Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs 4 BAO idgF enthält oder nicht enthält.

Der Begründungsteil eines Verfahrenswiederaufnahmbescheides enthält „*Tatsachen*“ im Sinne des § 303 Abs 4 BAO idgF, wenn ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammen hängende tatsächliche Umstände, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften angeführt werden, die vor Erlassung des wieder aufzunehmenden Bescheides bereits vorhanden, aber unbekannt waren und allein

---

oder iVm bereits bekannten Fakten und/oder Beweismitteln bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem, vom rechtskräftigen Bescheid sich unterscheidenden, Bescheidergebnis führen.

Der Begründungsteil eines Verfahrenswiederaufnahmbescheides enthält „*Beweismittel*“ im Sinne des § 303 Abs 4 BAO idG, wenn darin irgend etwas vor Erlassung des wieder aufzunehmenden Bescheides bereits Vorhandenes, aber Unbekanntes angeführt wird, das zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist und das allein oder iVm bereits bekannten Fakten und Beweismitteln bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem, vom rechtskräftigen Bescheid sich unterscheidenden, Bescheidergebnis führt.

Im Begründungsteil des ggstl. Verfahrenswiederaufnahmbescheides wurde der Gesetzestext von § 303 Abs 4 BAO zitiert; auf die Ermessensübung im Sinne des § 20 BAO verwiesen und ausgeführt „*Nach Durchsicht der Belege ergibt sich eine Kürzung der Betriebsausgaben, die Nichtanerkennung der Werbungskosten, sowie eine Verminderung der Kosten der Heilbehandlung. Auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides wird verwiesen*“:

Der Gesetzestext von „*§ 303 Abs 4 BAO*“, der Verweis auf „*§ 20 BAO*“, „*Belege, deren Durchsicht eine Kürzung der Betriebsausgaben, die Nichtanerkennung der Werbungskosten und eine Verminderung der Kosten der Heilbehandlung ergaben*“ und die „*Begründung des Einkommensteuerbescheides*“ sind daher die vom Finanzamt heran gezogenen Wiederaufnahmegründe.

▪ Ad. Wiederaufnahmegrund/Gesetzestext „*§ 303 Abs 4 BAO*“:

Den Begründungsteil des Wiederaufnahmbescheides einleitend wurde folgender Gesetzestext zitiert: „*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführt hätte*“.

Über den vorzit. Gesetzestext ist festzustellen, dass er – wie jeder Gesetzestext - aus einem Gesetzestatbestand und einer an diesen Gesetzestatbestand geknüpften Rechtsfolge besteht. Ein Gesetzestatbestand und seine Rechtsfolge sind keine mit dem Sachverhalt eines abgeschlossenen Verfahrens zusammen hängende tatsächliche Umstände, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Ein Gesetzestatbestand und seine Rechtsfolge ist nichts, was sich zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Ein Gesetzestatbestand und seine Rechtsfolge sind keine

Tatsachen und/oder Beweismittel, die als solche vor Erlassung des wieder aufzunehmenden Bescheides bereits vorhanden, aber unbekannt waren. Ein Gesetzestext ist daher kein Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs 4 BAO idgF.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend wurde durch Zitieren des Gesetzestextes von § 303 Abs 4 BAO idgF kein Wiederaufnahmegrund benannt.

- Ad. Wiederaufnahmegrund/Verweis auf „§ 20 BAO“:

Der Verweis auf § 20 BAO idgF lautet „*Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden*“.

Über den vorzit. Gesetzestext ist festzustellen, dass er – wie jeder Gesetzestext - aus einem Gesetzestatbestand und einer an diesen Gesetzestatbestand geknüpften Rechtsfolge besteht; demzufolge keine mit dem Sachverhalt eines abgeschlossenen Verfahrens zusammen hängende tatsächliche Umstände, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften enthält und nichts ist, was sich zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes eignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Infolgedessen enthält der Gesetzestext von § 20 BAO idgF keine Tatsachen und/oder Beweismittel, die als solche vor Erlassung des wieder aufzunehmenden Bescheides bereits vorhanden, aber unbekannt waren.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend wurde durch den Verweis auf § 20 BAO idgF kein Wiederaufnahmegrund benannt.

- Ad. Beweismittel „*Belege, deren Durchsicht eine Kürzung der Betriebsausgaben, die Nichtanerkennung der Werbungskosten und eine Verminderung der Kosten der Heilbehandlung ergaben*“:

Die „*Belege, deren Durchsicht eine Kürzung der Betriebsausgaben, die Nichtanerkennung der Werbungskosten und eine Verminderung der Kosten der Heilbehandlung ergaben*“, wurden lt. Aktenvermerk (29. Februar 2008) ohne Anfertigung von, den Verwaltungsakten zugeführten, Kopien retourniert. Deshalb ist im die Zulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme prüfenden Berufungsverfahren nicht (mehr) feststellbar, welche Belege damals vorgelegt, durchgesehen und der Entscheidung über die Verfahrenswiederaufnahme zugrunde gelegt wurden. Infolge dessen ist nicht überprüfbar, ob diese Belege auf das wieder aufzunehmende Jahr 2006 sich beziehende, neu hervor gekommene, Tatsachen enthielten und/oder auf das wieder aufzunehmende Jahr 2006 sich beziehende neu hervor gekommene Beweismittel waren.

Wird festgestellt, dass die Durchsicht von Belegen eine Kürzung der Betriebsausgaben, eine Nichtanerkennung von Werbungskosten und eine Verminderung der Kosten der Heilbehandlung ergibt, sind diese Feststellungen keine Sachverhaltsfeststellungen sondern nach gelender Rechtslage beantwortete Rechtsfragen. Antworten auf Rechtsfragen sind jedoch weder neu hervor gekommenen Tatsachen noch neu hervor gekommene Beweismittel im Sinne des § 303 Abs 4 BAO idgF.

Ein iZm Belegen stehender Wiederaufnahmegrund wurde deshalb nicht benannt.

- Ad. Wiederaufnahmegrund „*Begründung des Einkommensteuerbescheides*“:

**A.** Der Einkommensteuerbescheid, auf dessen Begründung verweisen wurde, war der nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassene Sachbescheid:

Der Einkommensteuerbescheid ist zwar ein Beweismittel; er ist jedoch als nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassener Sachbescheid kein vor Erlassung des wieder aufzunehmenden Verfahrens bereits vorhandenes, unbekanntes Beweismittel sondern ein neu entstandenes Beweismittel. „*Neu entstandene*“ Beweismittel sind im Gegensatz zu neu hervor gekommenen Beweismitteln keine Wiederaufnahmegründe im Sinne des § 303 Abs 4 BAO idgF (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303, Tz 13): Es ist daher festzustellen, dass der Einkommensteuerbescheid, auf dessen Begründung im Verfahrenswiederaufnahmebescheid verwiesen wurde, kein neu hervor gekommenes Beweismittel im Sinne des § 303 Abs 4 BAO idgF ist.

**B.** Mit dem Verweis auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides wurde seine Begründung zum Bestandteil der Begründung des Verfahrenswiederaufnahmebescheides erklärt. Deshalb war zu prüfen, ob im Begründungsteil des nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassenen Einkommensteuerbescheides Tatsachen und/oder Beweismittel angeführt werden, die eine Verfahrenswiederaufnahme rechtfertigen.

Der Begründungsteil des nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassenen Einkommensteuerbescheides 2006 lautete: „*Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.325,67 € nicht übersteigen. Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 100 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idgF). Neben dem Betriebsausgabenpauschale sind nur der Wareneinkauf und die Sozialversicherung zusätzlich abzugsfähig, nicht jedoch der Wirtschaftskammerbeitrag. Die Ausbildung betreffend Astrologie betrifft die gewerblichen Einkünfte, sodass die Ausbildungskosten keine Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften darstellen. Die Kosten der Heilbehandlung in Zusammenhang mit der Behinderung sind um 626 € zu kürzen, die entsprechenden Aufwendungen werden bei den Krankheitskos-*

ten berücksichtigt. Zu den Kosten der *CranioSacrale-Behandlung* wird ausgeführt: *Aufwendungen, die lediglich auf die Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, stellen keine Kosten der Heilbehandlung dar, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer Krankheit positiv auswirken kann (VwGH v 23.5.96, 95/15/0018)"*; seine Überprüfung ergab:

- *Ad. deshalb nicht zu berücksichtigende Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, da sie den Selbstbehalt iHv EUR 3.325,67 nicht überstiegen:*

Die den v.a. Ausführungen zugrunde liegende Berechnung des Selbstbehaltes hat der Gesetzgeber in § 34 Abs 4 EStG 1988 idgF geregelt: § 34 Abs 4 EStG 1988 idgF ist ein Gesetzestext; besteht deshalb aus einem Gesetzestatbestand und einer an diesen Gesetzestatbestand geknüpfte Rechtsfolge und enthält keine im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemachte, Bescheidänderungen bewirkende, neu hervor gekommene Tatsachen und Beweismittel.

Dass Aufwendungen deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, da sie den Selbstbehalt iHv EUR 3.325,67 nicht überstiegen, ist eine im Sinne des § 34 Abs 4 EStG 1988 idgF beantwortete Rechtsfrage: Die Beantwortung einer Rechtsfrage ist keine Feststellung eines entscheidungswesentlichen Sachverhaltes; infolgedessen ist mit ihrer Beantwortung keine Tatsache und kein Beweismittel neu hervor gekommen.

Welche Ausgaben deshalb nicht zu berücksichtigende Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen sind, da sie den Selbstbehalt iHv EUR 3.325,67 nicht überstiegen, wird verschwiegen. Es ist daher nicht nachvollziehbar und deshalb auch nicht nachprüfbar, welche Tatsachen und/oder Beweismittel als Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe verwendet wurden.

Ein iZm diesen Aufwendungen stehender Wiederaufnahmegrund wurde deshalb nicht benannt.

- *Ad. gemäß § 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idgF nur iHv EUR 100,00 zu berücksichtigende Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften:*

Gemäß § 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idgF sind EUR 100,00 der als Sonderausgaben abziehbare Höchstbetrag für Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften: Über den vorzit. Gesetzestext ist festzustellen, dass er aus einem Gesetzestatbestand und einer an diesen Gesetzestatbestand geknüpfte Rechtsfolge besteht und damit keine im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemachte, Bescheidänderungen bewirkende, neu hervor gekommene Tatsachen und Beweismittel enthält.

In welche Höhe Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften im Sinne des § 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 idG zu berücksichtigen sind, ist eine nach geltender Rechtslage zu beantwortende Rechtsfrage. Die Beantwortung einer Rechtsfrage ist keine Feststellung eines entscheidungswesentlichen Sachverhaltes; infolgedessen ist mit ihrer Beantwortung keine Tatsache und kein Beweismittel neu hervor gekommen.

Ein iZm den Beiträgen an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften stehender Wiederaufnahmegrund wurde deshalb nicht benannt.

- *Ad. deshalb nicht abzugsfähiger Wirtschaftskammerbeitrag, da neben dem Betriebsausgabenpauschale nur der Wareneinkauf und die Sozialversicherung zusätzlich abziehbar sind:*

Welche Ausgaben neben dem Betriebsausgabenpauschale zusätzlich abziehbar sind, ist eine nach geltendem Einkommensteuerrecht zu beantwortende Rechtsfrage.

Die Beantwortung der v.a. Rechtsfrage ist keine Feststellung eines entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementes; infolgedessen ist mit ihrer Beantwortung keine Tatsache und kein Beweismittel neu hervor gekommen.

Ein iZm den v.a. Ausgaben stehender Wiederaufnahmegrund wurde deshalb nicht benannt.

- *Ad. keine Werbungskosten bei den nichtselbständigen Einkünften darstellende Ausbildungskosten, da die Ausbildung/Astrologie die gewerblichen Einkünfte betreffen:*

Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes sind Aufwendungen/Ausgaben der Einkunftsart zuzuordnen, bei deren Einnahmenerzielung sie erwachsen. Wird daher eine Ausgabe einer anderen als der bisher zugeordneten Einkunftsart zugeordnet, ist diese neue Zuordnung eine nach geltender Rechtslage beantwortete Rechtsfrage.

Die Beantwortung der v.a. Rechtsfrage ist daher keine Feststellung eines entscheidungswesentlichen Sachverhaltes; infolgedessen ist mit ihrer Beantwortung keine Tatsache und kein Beweismittel neu hervor gekommen.

Ein iZm der neuen Zuordnung von Einkünfte stehender Wiederaufnahmegrund wurde deshalb nicht benannt.

- *Ad. um EUR 626,00 zu kürzende Kosten der iZm der Behinderung stehende, bei den Krankheitskosten berücksichtigte, Heilbehandlung:*

Welche Tatsachen und/oder Beweismittel das Finanzamt veranlasste, EUR 626,00 als nicht iZm der Behinderung stehende Kosten zu behandeln, geht aus dem Begründungsteil des Einkommensteuerbescheides nicht hervor und ist aus den Verwaltungsakten nicht nachvollzieh-

bar. Deshalb ist im die Zulässigkeit der Verfahrenswiederaufnahme prüfenden Berufungsverfahren nicht (mehr) feststellbar, ob iZm Ausgaben iHv EUR 626,00 stehende Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervor kamen und als Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe verwendet wurden.

Ein iZm den um EUR 626,00 zu kürzenden Kosten stehender Wiederaufnahmegrund wurde deshalb nicht benannt.

- *Ad. Ausführungen zu den Kosten der CranoSacral-Behandlung lautend: "Aufwendungen, die lediglich auf die Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, stellen keine Kosten der Heilbehandlung dar, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.5.96, 95/15/0018)".*

„VwGH 23.5.96, 95/15/0018“ ist ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes; die iZm diesem Erkenntnis zitierte Äußerung ist daher eine vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 23.5.96, 95/15/0018 vertretene Rechtsansicht.

Rechtsansichten aus Verwaltungsgerichtshoferkenntnissen sind Interpretationen geltender Gesetze und sind als solche weder neu hervor gekommene Tatsachen noch neu hervor gekommene Beweismittel im Sinne des § 303 Abs 4 BAO idgF.

Ein iZm der CranoSacralen Osteopathie-Therapie stehender Wiederaufnahmegrund wurde deshalb nicht benannt.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend wurde/n der/die der Verfahrenswiederaufnahme zu grunde liegende/n Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründe nicht in der Bescheidbegründung dargelegt. Von dem/den in der Bescheidbegründung fehlenden Wiederaufnahmegrund/Wiederaufnahmegründen ausgehend war festzustellen, dass eine Verfahrenswiederaufnahme nicht zulässig war.

Es ergeht die Entscheidung:

Dem Berufungsbegehren – den von Amtswegen erlassenen Verfahrenswiederaufnahme- bescheid/Einkommensteuer 2006 aufzuheben – wird stattgegeben.

## ***II. AD. EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2006:***

Bescheid bezogen ist folgende Entscheidungsgrundlage festzustellen:

- Der im ggstl. Berufungsverfahren angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 wurde nach einer Verfahrenswiederaufnahme von Amtswegen erlassen. Der Verfahrenswiederaufnahmebescheid und der nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassene Einkommensteuerbescheid 2006 wurden mit der Berufung vom 7. April 2008 angefochten.

- In Pkt. I. der ggstl. Berufungsentscheidung wurde der Berufung gegen die Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer 2006 stattgegeben und der die Verfahrenswiederaufnahme verfügende Bescheid wurde aufgehoben.
- Durch die Aufhebung des seine Verfahrenswiederaufnahme verfügenden Bescheides trat das Einkommensteuerverfahren 2006 in den Verfahrensstand zurück, in dem es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hatte (§ 307 Abs 3 BAO).

Von der v.a. Sach- und Rechtslage ausgehend ist über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 19. März 2008 festzustellen und wie folgt zu entscheiden:

**A.** "*In den Verfahrensstand zurück treten, in dem es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat*" bedeutet, dass der nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassene Einkommensteuerbescheid 2006 durch die Aufhebung des seine Verfahrenswiederaufnahme verfügenden Bescheides ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet: Festzustellen ist, dass der nach einer Verfahrenswiederaufnahme erlassene, in der ggstl. Berufungssache angefochtene, Einkommensteuerbescheid 2006 durch die Aufhebung des seine Verfahrenswiederaufnahme verfügenden Bescheides ex lege aus dem Rechtsbestand ausschied.

**B.** Mit dem Ausscheiden aus dem Rechtsbestand verlieren Bescheide ihre Rechtsfolgen; deshalb ist ein nach einer Verfahrenswiederaufnahme erlassener Bescheid nach Stattgabe der Berufung gegen den seine Verfahrenswiederaufnahme verfügenden Bescheid ein rechtsfolgenloser Bescheid: Festzustellen ist, dass der in der ggstl. Berufungssache angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 nach Stattgabe der Berufung gegen den seine Verfahrenswiederaufnahme verfügenden Bescheid ein rechtsfolgenloser Bescheid ist.

**C.** Die Anfechtbarkeit einer behördlichen Erledigung setzt rechtliche Beschwer voraus. Beschwert ist ein Bescheidadressat durch die Rechtsfolgen eines Bescheides. Ein rechtsfolgenloser Bescheid ist daher nicht mit Berufung anfechtbar: Festzustellen ist, dass der in der ggstl. Berufungssache angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 nach Stattgabe der Berufung gegen den seine Verfahrenswiederaufnahme verfügenden Bescheid nicht (mehr) mit Berufung anfechtbar ist.

Ist ein Bescheid nicht mit Berufung anfechtbar, ist eine Berufung gegen diesen Bescheid nicht zulässig. Eine nicht zulässige Berufung ist gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO zurückzuweisen.

Von der vorzit. Rechtslage ausgehend ergeht die Entscheidung:

Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 19. März 2008 wird gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO zurückgewiesen.

Wird eine Berufung gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO zurückgewiesen, ist in der Sache nicht zu entscheiden: Über die auf den Einkommensteuerbescheid 2006 sich beziehenden Streitpunkte war daher nicht zu entscheiden.

### ***III. AD. EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2007:***

In der Sache war strittig, ob Therapiekosten iHv EUR 720,00 für 12 CranioSacrale Osteopathie-Behandlungen und ausführliche diagnostische – therapeutische Gespräche mit oder ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastungen abziehbare Ausgaben sind:

Die Entscheidung über diesen Streitpunkt ergeht in Pkt. III.I. der ggstl. Berufungentscheidung.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung wurde die erstinstanzliche Entscheidung über die Aufwendungen für Heilbehandlungen iHv EUR 73,09 zwar akzeptiert, jedoch wurde eine angeblich fehlende Begründung als Verfahrensmangel geltend gemacht; vom Berufungsantrag ausgehend war hingegen strittig, ob die Aufwendungen für Heilbehandlungen iHv EUR 73,09 außergewöhnliche Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt sind:

Die Entscheidung über diesen Streitpunkt ergeht in Pkt. III.II. der ggstl. Berufungentscheidung.

In der Einkommensteuererklärung 2007 wurden EUR 1.569,40 als iZm der Behinderung stehende Kosten erklärt. Da EUR 1.569,40 minus EUR 720,00 minus EUR 73,09 EUR 776,31 ergibt, ist strittig, ob Ausgaben iHv EUR 776,31 außergewöhnliche Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt sind:

Die Entscheidung über diesen Streitpunkt ergeht in Pkt. III.III. der ggstl. Berufungentscheidung.

***Ad. Pkt. III.I. - Therapiekosten für CranioSacrale Osteopathie-Behandlungen als außergewöhnliche Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt:***

Streitpunktbezogen ist folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 idgF sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie darf keine Betriebsausgabe, Werbungskosten und Sonderausgabe sein, sie muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.*

---

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

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

*Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs 4 EStG 1988 idgF).*

*Gemäß § 34 Abs 6 EStG 1988 idgF können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:*

*... Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988 idgF, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs 5 EStG 1988 idgF),*

*... Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.*

*Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120 und die do. zit. Vorrudikate).*

*Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, steht ihm ein Freibetrag zu. Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung; § 35 Abs 1 EStG 1988 idgF; § 35 Abs 2 EStG 1988 idgF, § 35 Abs 3 EStG 1988 idgF).*

*Gemäß § 35 Abs 6 EStG 1988 idgF können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs 6 EStG 1988 idgF).*

Ob die im ggstl. Berufungsverfahren als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Ausgaben mit oder ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastungen abziehbare Kosten waren, war eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage.

Bei auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ist folgende Rechtslage anzuwenden:

*Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO idgF).*

*Gemäß § 167 Abs 2 BAO idgF hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.*

*Bei Beantwortung von Sachfragen ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob diese Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs 2 BAO idgF).*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn nicht erforderlich. Von mehreren Versionen ist die wahrscheinlichste Version als erwiesen anzusehen (§ 167 Abs 2 BAO idgF; Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).*

*Beweisführungsregeln werden in der Bundesabgabenordnung nicht vorgeschrieben; idF ist aber bei der Beweiswürdigung zu beachten, dass die Abgabepflichtige die Anwendung einer Begünstigungsvorschrift beantragte, sodass sie nach anerkannten Behauptungs- und Beweisregeln des zivilgerichtlichen Verfahrensrechtes die Beweislast trifft (OGH 11.06.2008, 7Ob37/08d). Wird daher ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit weder nachgewiesen noch glaubhaft bemacht, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehalts ausgeschlossen und die Krankheitskosten unterliegen den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG.*

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage des ggstl. Streitpunktes erklärt.

Sachverhaltsbezogen ist aus den Verwaltungsakten festzustellen:

- Die Bw. war an Brustkrebs erkrankt, wurde Mitte 2004 erfolgreich operiert und ist infolge dieser Erkrankung zu 50% erwerbsgemindert.
- Die Allgemeinmedizinerin Dr. CR diagnostizierte einen „Zustand nach einer Brustkrebskrankung“ und behandelte die Bw. 2007 mit 12 CranioSacralen Osteopathie Behandlungen und ausführlichen diagnostisch-therapeutischen Gesprächen (© Honorarnote vom 21. Dezember 2007).

Die v.a. Sachlage wird zur Entscheidungsgrundlage für den ggstl. Streitpunkt erklärt. Von dieser Sachlage ausgehend ist iVm der vorzit. Rechtslage festzustellen, dass die Ausgaben für jene Behandlungen außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt sind, deren ursächlicher Zusammenhang zur behandelten Krankheit von der Bw nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird.

Die österreichische Lehre und Rechtsprechung versteht Krankheit im Sinne des allgemeinen Sprachverständnisses als eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw. eine Heilbetreuung erfordert; lt. Honorarnote wurde ein „*Zustand nach einer Brustkrebsoperation*“: In der ggstl. Berufungssache war daher festzustellen, ob ein „*Zustand nach einer Brustkrebsoperation*“ eine gesundheitliche Beeinträchtigung ist, die eine Heilbehandlung bzw. eine Heilbetreuung erfordert.

Lt. (einem aus Fachzeitschriften zusammengestellten) wikipedia-Artikel zum Thema „*Brustkrebs*“ besteht die medizinische Behandlung idR in einer an das Erkrankungsstadium angepassten Kombination aus Operation, Zytostatika-, Hormon- und Strahlentherapie. Das medizinische Vorgehen basiert auf Erfahrungen aus Studien und ist in weltweit akzeptierten Leitlinien standardisiert. Nach vollständiger operativer Entfernung aller erkennbaren Tumoranteile erhalten Brustkrebspatientinnen idR eine adjuvante (= unterstützende) Behandlung, die angewandt wird, um mögliche, bisher nicht nachweisbare Tumorabsiedlungen (Mikrometastasen) zu bekämpfen und dadurch die langfristigen Heilungsaussichten zu verbessern. Die postoperativ angewendeten Therapien sind Chemo-, Hormon- und Strahlentherapie. Die Nachsorge bei Brustkrebspatientinnen dauert idR 5 Jahre.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist jede innerhalb von 5 Jahren nach einer Brustkrebsoperation durchgeführte Chemo-, Hormon- und/oder Strahlentherapie eine mit der Brustkrebskrankung in ursächlichem Zusammenhang stehende Heilbehandlung/Heilbetreuung. Der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt ist daher die Sachlage zugrunde zu legen, dass jede innerhalb von 5 Jahren nach einer Brustkrebsoperation durchgeführte Chemo-, Hormon- und/oder Strahlentherapie eine mit der Brustkrebskrankung in ursächlichem Zusammenhang stehende Heilbehandlung/Heilbetreuung ist.

Im Falle der Bw. fand die Behandlung des „*Zustandes nach einer Brustkrebsoperation*“ zwar innerhalb von 5 Jahren nach einer Brustkrebsoperation – und damit innerhalb der idR 5 Jahre dauernden Nachsorge – statt. Die 12 CranoSacralen Osteopathie Behandlungen und ausführlichen diagnostisch-therapeutischen Gesprächen sind dennoch keine mit der Brustkrebskrankung in ursächlichem Zusammenhang stehende Heilbehandlung/Heilbetreuung:

- *Ad. CranoSacrale Osteopathie Behandlungen:*

---

Zu den typischerweise bei einer adjuvanten Brustkrebsbehandlung angewendete Behandlungsformen gehören Chemo-, Hormon- und Strahlentherapie. Lt. wikipedia ist die CranioSacrale Osteopathie-Therapie keine Chemo-, Hormon- oder Strahlentherapie sondern eine aus der Osteopathie entwickelte alternativmedizinische Behandlungsform, die durch Berührungen Energieblockaden im Körper lösen will. Das Lösen von Energieblockaden ist kein Behandlungsziel einer Chemo-, Hormon- oder Strahlentherapie: Die CranioSacrale Osteopathie-Therapie gehört deshalb nicht zu den bei einer adjuvanten Brustkrebsbehandlung typischerweise angewendeten Heilbehandlungen/Heilbetreuungen.

Die in der Berufung beschriebene Linderung postoperativer Beschwerden mag eingetreten sein; jedoch wurde die Wirksamkeit der CranioSacralen Osteopathie-Therapie bei postoperativen Beschwerden nicht durch wissenschaftliche Studien bestätigt. Es ist daher nicht als erwiesen anzusehen, dass die Linderung der postoperativen Beschwerden ein durch die CranioSacrale Osteopathie-Therapie bewirkter Behandlungserfolg war.

Per definitionem ist „*Selbstheilungskraft*“ die Fähigkeit des (menschlichen) Körpers, sowohl äußere als auch innere Verletzungen bzw. Krankheiten auch ohne medizinische Therapie zu heilen: Da die Selbstheilungskraft auch ohne Behandlung wirkt, ist jedoch auszuschließen, dass die in der Berufung beschriebene Anregung der Selbstheilungskräfte der Bw. ein durch CranioSacrale Osteopathie-Therapie bewirkter Behandlungserfolg war.

Dass die körpereigene Abwehr gegenüber neuen Krebszellen und deren eventueller Streuung im Körper gestärkt wurde (© Berufung), mag sein. Es ist jedoch mit wissenschaftlichen Untersuchungsmethoden nicht nachweisbar, dass dieser Behandlungserfolg durch die Anwendung der CranioSacralen Osteopathie-Therapie erzielbar ist und durch die Anwendung der CranioSacralen Osteopathie-Therapie erzielt wurde.

Wie die CranioSacrale Osteopathie-Therapie wirkt, konnte bis dato nicht wissenschaftlich belegt werden. Es ist daher nicht nachweisbar, dass sich die Anzahl der Lymphdrainagen durch die CranioSacralen Osteopathie Behandlungen verringert haben.

Auch sind die Anwendungsgebiete der CranioSacralen Osteopathie-Therapie – sowohl chronische als auch akute Beschwerden, Migräne, Nacken-, Wirbelsäulen- und Beckenbeschwerden, unfallbedingte Schmerzen, Probleme im HNO-Bereich, Konzentrations- und Lernstörungen bei Kindern, in der Geburtsvorbereitung, Lösen von Geburtstraumen, psychische Symptome - so breit gefächert, dass die in der Berufung beschriebenen Behandlungserfolge nicht als durch die CranioSacrale Osteopathie-Therapie bewirkt anzusehen sind.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend konnte die idF beweispflichtige Bw. einen durch die Anwendung der CranioSacralen Osteopathie-Therapie bewirkten Behandlungserfolg – und

---

damit die Zwangsläufigkeit der für die CranioSacrale Osteopathie-Therapie getätigten Ausgaben - weder nachweisen noch glaubhaft machen.

– *Ad. Diagnostisch-therapeutische Gespräche:*

Es mag sein, dass diagnostisch-therapeutische Gespräche zum Heilungserfolg beitrugen; jedoch gehören diagnostisch-therapeutische Gespräche nicht zu den typischerweise bei einer adjuvanten Brustkrebsbehandlung angewendete Behandlungsformen.

Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend konnte die idF beweispflichtige Bw. einen durch die diagnostisch-therapeutischen Gesprächen bewirkten Behandlungserfolg – und damit die Zwangsläufigkeit der getätigten Ausgaben - weder nachweisen noch glaubhaft machen.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehr – die Ausgaben für die CranioSacrale Osteopathie-Therapie und die diagnostisch-therapeutischen Gesprächen als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 35 EStG 1988 idGf bzw. im Sinne des § 34 Abs 6 EStG 1988 idGf anzuerkennen und keinen Selbstbehalt abzuziehen – wird abgewiesen.

***Ad. Pkt III.II. - Aufwendungen für Heilbehandlungen iHv EUR 73,09 als außergewöhnliche Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt:***

Streitpunktbezogen war die Rechtslage lt. Pkt. III.I. der Berufungsentscheidung anzuwenden. Die do. rechtlichen Ausführungen werden zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt.

Sachverhaltsbezogen ist aus dem – zum Begründungsbestandteil des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2007 erklärten - Aktenvermerk (29. Februar 2008) festzustellen, dass die Bw. 2007 Belege für „Arzkosten Dr. S... 64,49 + „Zahnbeh. (= Zahnbehandlung) 8,60“ vorlegte. Da EUR 64,49 und EUR 8,60 in Summe nicht die do. angeführten EUR 72,09 sondern EUR 73,09 ergeben, war strittig, ob die Ausgaben für „Arzkosten Dr. S... 64,49 + „Zahnbehandlung 8,60“ zu den außergewöhnlichen Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt gehören. Die bei der Besprechung vom 29. Februar 2008 vorlegten, auf „Arzkosten Dr. S... 64,49 + „Zahnbehandlung 8,60“ sich beziehenden Belege wurden lt. Aktenvermerk retourniert. Auf „Arzkosten Dr. S... 64,49 + „Zahnbehandlung 8,60“ sich beziehende Beweismittel befinden sich deshalb nicht in den Verwaltungsakten.

Die v.a. Sach- und Beweislage ist Entscheidungsgrundlage des ggstl. Streitpunktes. Von dieser Sach- und Beweislage ausgehend ist über „Arzkosten Dr. S... 64,49“ und „Zahnbehandlung 8,60“ festzustellen:

---

- Ad. „*Arztkosten Dr. S... 64,49*“:

Im Aktenvermerk (29. Februar 2008) wurde festgestellt, dass EUR 64,49 keine iZm dem „*Zustand nach einer Brustkrebskrankung*“ stehende Ausgaben waren. Die Richtigkeit dieser Feststellung wurde von der idF beweispflichtigen Bw. nicht durch Gegenbeweise widerlegt.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung muss jedoch ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Arztkosten und der die Erwerbsminderung verursachenden Krankheit bestehen, damit die Arztkosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abziehbar sind.

Von dieser Sach-, Beweis- und Rechtslage ausgehend ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – EUR 64,49 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 35 EStG 1988 idgF bzw. im Sinne des § 34 Abs 6 EStG 1988 idgF anzuerkennen und keinen Selbstbehalt abzuziehen – wird abgewiesen.

- Ad. „*Zahnbehandlung 8,60*“:

Im Aktenvermerk (29. Februar 2008) wurde festgestellt, dass EUR 8,60 keine iZm dem „*Zustand nach einer Brustkrebskrankung*“ stehende Ausgaben waren. Die Richtigkeit dieser Feststellung wurde von der idF beweispflichtigen Bw. nicht durch Gegenbeweise widerlegt.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung muss ein ursächlicher Zusammenhang zwischen einer Zahnbehandlung und der die Erwerbsminderung verursachenden Krankheit bestehen, damit die Ausgaben für die Zahnbehandlung als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abziehbar ist.

Von dieser Sach-, Beweis- und Rechtslage ausgehend ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – EUR 8,60 als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 35 EStG 1988 idgF bzw. im Sinne des § 34 Abs 6 EStG 1988 idgF anzuerkennen und keinen Selbstbehalt abzuziehen – wird abgewiesen.

***Ad. Pkt III.III. - Aufwendungen iHv EUR 776,31 als außergewöhnliche Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt:***

Streitpunktbezogen war die Rechtslage lt. Pkt. III.I. der Berufungsentscheidung anzuwenden. Die do. rechtlichen Ausführungen werden zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt.

Sachverhaltsbezogen ist aus dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 festzustellen, dass EUR 776,31 als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung bezeichnet und damit als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt veranlagt wurden.

---

Da die aus den Verwaltungsakten sich ergebende Sachlage nicht gegen die Richtigkeit dieser erstinstanzlichen Entscheidung sprach, sah sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, den angefochtenen Bescheid in diesem Punkt gemäß § 289 Abs 2 BAO idgF abzuändern.

Wien, am 25. März 2010