

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A über die Beschwerde des Beschwerdeführers gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend die Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nunmehr Beschwerdeführer (Bf), hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 unter dem Titel „außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung“ anstelle der pauschalen Freibeträge tatsächliche Kosten in Höhe von € 1.802,99 aufgrund eigener Behinderung geltend gemacht. Laut der Beilage zur eingebrachten Steuererklärung seien diese Kosten auf einen Umbau der Dusche und die Behandlungsbeiträge BVA zurückzuführen; der Grad der Behinderung des Bf betrage 40 %.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 25.7.2012 ist anstelle der beantragten tatsächlichen Kosten der Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von € 99,-- als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden. Begründend ist ausgeführt worden, dass Kosten für den Umbau einer Dusche nur dann als außergewöhnliche Belastung absetzbar seien, wenn aufgrund einer Behinderung eine behindertengerechte Dusche geschaffen werde. Im vorliegenden Fall handle es sich laut Rechnung vom 3.2.2011 um eine reine Sanierung (Erneuerung) einer Duschanlage. Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters

liege eine Behinderung des Armes vor. Die Neuerrichtung einer Duschrinne (ebener Einstieg) bringe folglich keine Erleichterung für die bestehende Behinderung.

Der Bf hat gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 mit nachstehender Begründung Berufung, nunmehr Beschwerde, eingebracht:

Der Bf sei 76 Jahre alt und habe bisher eine Dusche mit Stufeneinstieg gehabt. Es sei jedem Steuerpflichtigen zu wünschen, dass er mit 76 Jahren sich überhaupt noch selbst bewegen könne. Der Bf habe es vorgezogen, um einem eventuellen Unfall zu entgehen, seine Dusche insofern zu ändern, als er sie zu einem stufenlosen Einstieg habe umbauen lassen. Sollte sich das Finanzamt von der umständlichen Teilbeschreibung irreleiten haben lassen, so müsste gegebenenfalls eine Planskizze angefertigt werden. Tatsache sei, dass die Teile für den stufenlosen Einstieg notwendig gewesen seien. Der Umbau sei auch auf Grund der Behinderung des Bf dringend ratsam gewesen, um einen möglichen Sturz beim Ein- oder Ausstieg vorzubeugen. Dass hier nicht verschwenderisch erneuert worden sei, lasse sich aus der Höhe der Aufwendungen leicht absehen. Hierbei handle es sich um einen zwangsweise entstandenen Aufwand und nicht um eine „Schönheitsaktion“. Es werde ersucht, insbesondere auch die bestehende Behinderung zu berücksichtigen.

Mit Berufungs- (nunmehr Beschwerde-) vorentscheidung vom 28.8.2012 ist diese Berufung, nunmehr Beschwerde, abgewiesen worden, da eine reine Sanierung einer Duschanlage vorliege.

Der Bf hat daraufhin die Vorlage der Berufung, nunmehr Beschwerde, an den unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

In einem Nachtrag vom 29.5.2013 hat der Bf zusätzlich den Selbstbehalt für Kurkosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 12.2.2014 hat das Bundesfinanzgericht als ab 1.1.2014 zuständige Behörde nach entsprechenden Rechtsausführungen folgende Fragen an den Bf gerichtet bzw. nachstehende Unterlagen angefordert:

Im Zusammenhang mit dem Duschumbau ist ersucht worden,

- 1.) eine amtliche Bescheinigung über die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Behinderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) vorzulegen;
- 2.) die Art der Behinderung im Einzelnen zu umschreiben;
- 3.) bekanntzugeben, ob der Bf eine pflegebedingte Geldleistung erhalten habe;
- 4.) bekanntzugeben, wann die vor dem streitgegenständlichen Duschumbau bestehende Dusche eingebaut bzw. wann diese Vorgängerdusche letztmalig saniert worden sei und in welchem Zustand sich die Dusche befunden habe;
- 5.) im Detail zu beschreiben, welche Umbaumaßnahmen ausschließlich aufgrund die Behinderung des Bf erforderlich gewesen bzw. ausschließlich durch die Behinderung des Bf verursacht und bedingt worden seien;

6.) darzustellen und aufzulisten, welche einzelnen Mehrkosten konkret beim aus der Sicht des Bf behindertenbedingten Duschumbau gegenüber dem Einbau einer Standarddusche entstanden seien.

Im Zusammenhang mit den geltend gemachten Kurkosten sind folgende Unterlagen angefordert worden:

- 1.) Belege über die geltend gemachten Kurkosten;
- 2.) Nachweis, dass der Kuraufenthalt mit der der Behinderung zugrundeliegenden Krankheit im direkten Zusammenhang stehe, bzw. Darstellung, ob der Kuraufenthalt mit der der Behinderung oder einer davon unabhängigen Krankheit im Zusammenhang stehe oder nicht;
- 3.) ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die medizinische Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben würde oder
- 4.) ein Nachweis über eine Kostenübernahme durch den jeweiligen Sozialversicherungsträger;
- 5.) Nachweis dafür, dass sich der Bf am Kurort unter ärztlicher Kontrolle begeben und die Tages- und Freizeitgestaltung kurmäßig gestaltet habe. Ein Nachweis könne zB durch eine Bestätigung des jeweiligen Kurarztes über die Kuranwendungen, durch einen kurärztlichen Therapieplan, der täglich mehrere Therapiestunden vorweist, etc. erbracht werden.

Abschließend ist der Bf im Zusammenhang mit den geltend gemachten Behandlungsbeiträgen BVA noch eingeladen worden,

- 1.) die entsprechenden Belege und Unterlagen dafür vorzulegen;
- 2.) darzustellen, ob bzw. in welcher Höhe diese Behandlungsbeiträge mit der Behinderung des Bf zusammenhängen würden oder nicht.

In Beantwortung dieses Vorhalts hat der Bf mit Schriftsatz vom 20.2.2014 Folgendes ausgeführt:

Dem Bf sei von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter mit Bescheid vom xyz eine Erwerbsminderung von 40 % bescheinigt worden. Der Bf sei am abc geboren worden, er sei somit zum Zeitpunkt des Eintritts der Behinderung 48 Jahre alt gewesen. Im Jahr 2011 sei der Bf 75 Jahre alt gewesen. Aufgrund seines fortgeschrittenen Alters und den damit zunehmenden unsicheren Bewegungsabläufen habe sich der Bf entschlossen, möglichen Unfallrisiken vorzubeugen und die frühere Brausetasse mit einem Einstiegsockel zu entfernen und durch einen stufenlosen Einstieg zu ersetzen. Dabei seien der Boden und die Sockelfläche zu verfliesen und eine Abflusssrinne zu montieren gewesen. Weiters sei die Glastüre zu erneuern gewesen, weil diese nicht bis zum Boden gereicht habe. Weiters sei eine Haltestange links montiert worden, weil der Bf an der rechten Hand die Beeinträchtigung aufweise und bei Nässe eine Haltemöglichkeit Sicherheit gebe. Sämtliche Wandfliesen seien als Altbestand erhalten geblieben. Der Bf habe also nicht die gesamte Dusche erneuert, sondern sie nur

für seinen Zweck unfallsicherer gestaltet, was aufgrund des fortgeschrittenen Alters notwendig gewesen sei. Anstelle des pauschalen Absetzbetrages werde die Absetzung der höheren nachgewiesenen Kosten beantragt. Die Kurkosten seien – bis auf den Selbstbehalt von € 357,-- an die Kuranstalt – von der Pensionsversicherung getragen worden, woraus die Notwendigkeit der Kur ersehen werden könne. Für die Kurentsendung sei wohl der allgemeine Gesundheitszustand des Bf von Bedeutung gewesen. Es habe die verschiedensten Heilbehandlungen gegeben. Ein Erholungsaufenthalt hätte nicht in einer Kuranstalt stattgefunden. Es sei selbstverständlich, dass der Kurgast unter ärztlicher Betreuung stehe. Bei Nichtanwesenheit zur vorgesehenen Behandlung würde die Kur von der Anstalt abgebrochen und der Kurgast nach Hause geschickt werden. Ein ärztliches Zeugnis erhalte der Kurgast nicht automatisch und liege daher nicht vor. Der Behandlungskostenbeitrag der BVA werde von allen Beamten für Behandlungen erhoben. Eine genaue Zuordnung zur Behinderung sei nicht möglich.

Dieser Vorhaltsbeantwortung sind ein Bescheid der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, die Rechnungen der Firmen B, C und D, eine Rechnung der Badener Kurbetriebs GmbH, Badener Hof, sowie Fotos von der Dusche beigelegt worden.

Dazu wird erwogen:

A) Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 4.8.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 25.7.2012 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

B) Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011- Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen:

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

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

Gemäß Abs. 3 der genannten Norm erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Alle drei Voraussetzungen (Abs. 2, 3 und 4) müssen gleichzeitig gegeben sein. Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs. 1 EStG 1988 aufgezählten Voraussetzungen schließt den Anspruch auf die Steuerermäßigung aus. (Vgl. VwGH vom 5.6.2003, 99/15/0111). Außerdem knüpft § 34 EStG 1988 an den Begriff der „Belastung“ an. Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. (Vgl. VwGH vom 29.7.2010, 2010/15/0003).

Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er zudem selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. (Vgl. VwGH vom 24.9.2008, 2006/15/0120).

1.) Umbau der Dusche:

Eingangs ist festzuhalten, dass der am abc geborene Bf im Streitjahr 2011 75 Jahre alt war. Er weist auf Grund eines Dienstunfalls seit dem def eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 40 % auf. Die Minderung der Erwerbsfähigkeit ist konkret auf die Abtrennung von Fingern und Teilverlustes des rechten Fingers und der damit verbundenen Überempfindlichkeit und Gefühllosigkeit zurückzuführen; das Daumenendglied rechts ist ebenfalls etwas verschmächtigt.

Der Bf ließ im Jahr 2011 seine Dusche, welche damals über einen Stufeneinstieg verfügte, umbauen und zwar in der Form, dass ein Duscheinstieg ohne Stufe, dh eine ebenerdige Dusche mit einer Abflusssrinne und einer neuen Glastür installiert wurde. Folgende Kosten fielen dabei an:

Firma	Leistung	Betrag brutto
B	Duschrinne, Montagefüße, Ablauf und Abdeckung	407,--
C	Duschkabine	1.156,20
D	Montage	150,--
	Summe	1.713,20

Begründend hat der Bf zu dieser Umbaumaßnahme ausgeführt, dass er sich aufgrund seines fortgeschrittenen Alters und den damit verbundenen unsicheren Bewegungsabläufen dazu entschlossen habe, möglichen Unfallrisiken vorzubeugen und die frühere Brausetasse mit einem Einstiegsockel zu entfernen und durch einen stufenlosen Einstieg zu ersetzen.

Im § 34 Abs. 6 EStG 1988 sind nun Belastungssituationen geregelt, denen gemeinsam ist, dass in diesen Fällen kein Abzug eines Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 erfolgt. Es handelt sich bei diesen Sonderformen der außergewöhnlichen Belastung ua. um Aufwendungen in Verbindung mit einer Behinderung. (Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 1 zu § 34 Abs. 6 bis 9).

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

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, hat er gemäß § 34 Abs. 6 und § 35 EStG 1988 Anspruch auf Berücksichtigung der aus seiner Behinderung resultierenden außergewöhnlichen Belastungen nach Maßgabe des § 35 und der dazu ergangenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen. (Vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm 1 zu § 35).

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 2010/430, ordnet – auszugsweise – Folgendes an:

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind gemäß § 4 im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Unter Aufwendungen für Hilfsmittel im Sinne des § 4 VO sind laut Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 13.3.2003, B 785/02, generell auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen. Konkret hält der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis weiter fest, dass unter Hilfsmittel im Sinn des § 4 VO auch sanitäre Einrichtungsgegenstände fallen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verbunden werden oder nicht.

Es bedarf allerdings eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt. Soweit ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt wird, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehalts

ausgeschlossen. (Vgl. Jakom/Baldauf, EStG⁴, § 35 Rz 13, Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 9 zu § 35, sowie VwGH vom 28.9.1983, 82/13/0111, und vom 18.5.1995, 93/15/0079)

Es wird daher im gegenständlichen Fall zunächst auf die Frage eingegangen, ob ein unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang zwischen dem Umbau der Dusche und der Behinderung des Bf besteht:

Bereits in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 25.6.2012 ist der Bf von Seiten des Finanzamtes darauf hingewiesen worden, dass ein ebener Einstieg keine Erleichterung im Falle der Behinderung des Armes bringt. Dieser Sichtweise des Finanzamtes wird von Seiten des Bundesfinanzgerichtes zugestimmt. Eine (wenn auch starke) Beeinträchtigung im Bereich der rechten Hand macht einen stufenlosen Einstieg in die Dusche nicht unmittelbar erforderlich. Auch von Seiten des Bf wird dem letztlich nicht widersprochen. Der Bf hat die im Jahr 2011 gesetzte Umbaumaßnahme in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.2.2014 vielmehr mit seinem Alter von damals bereits 75 Jahren, den damit verbundenen zunehmend unsicheren Bewegungsabläufen und dem sich daraus ergebenden (steigenden) Unfallrisiko bzw. mit der Vorbeugung von Unfällen begründet. Als Ursache und Beweggründe für den Umbau der Dusche werden also das steigende Alter und die damit verbundenen Unsicherheiten in den Bewegungsabläufen sowie die Reduzierung einer altersbedingten künftigen Unfallgefahr genannt. Die durchgeführten Umbauarbeiten stehen somit in keinem unmittelbaren ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung des Bf, sodass ein Abzug der für den Umbau der Dusche geltend gemachten Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung nach § 34 Abs. 6 iVm § 35 EStG 1988 und der dazu erlassenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen nicht in Betracht kommt.

Hinzu kommt, dass schon nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Umbau der Dusche auf Grund der folgenden Überlegungen zu verneinen ist:

Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind – wie bereits erwähnt – nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt. Nur „verlorener Aufwand“ ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen sind sie keine „Belastung“ (Gegenwerttheorie). (Vgl. VwGH vom 29.7.2010, 2010/15/0003, VwGH vom 4.3.2009, 2008/15/0292, VwGH vom 22.10.1996, 92/14/0172, und Doralt,

Einkommensteuergesetz, TZ 20 zu § 34, sowie Jakom/Baldauf, ESTG, 2013, Rz 20 zu § 34, und VfGH vom 13.3.2003, B 785/02).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind also in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge ihrer Verwendbarkeit nur für bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle, Krankenbetten, Rollstuhlgekissen) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben. (Vgl. VwGH vom 29.7.2010, 2010/15/0003, VwGH vom 22.10.1996, 92/14/0172, und Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 20 zu § 34, Jakom/Baldauf, ESTG, 2013, Rz 20 zu § 34)

Eine Wohnung erfährt in der Regel durch eine behindertengerechte Ausstattung keine Wertsteigerung. Muss realistischweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Wohnung bei einer unterstellten Verwertung dieser Wohnung nicht abgegolten werden, dann kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden. (VwGH vom 29.7.2010, 2010/15/0003, VwGH vom 4.3.2009, 2008/15/0292, und VfGH vom 13.3.2003, B 785/02).

Im gegenständlichen Fall wurde die frühere Brausetasse mit einem Einstiegssockel entfernt und durch einen stufenlosen, ebenerdigen Einstieg ersetzt, zusätzlich wurde die Dusche mit einer Abflussrinne ausgestattet und die Glastüre erneuert (wie auch die vorgelegte Ablichtung von der Dusche zeigt).

Wie eine Suche im Internet ergeben hat, liegt der Einbau von ebenerdigen, stufenlosen Duschen im Trend. Seit einigen Jahren wird vermehrt eine ebenerdige Dusche gewählt und ins Bad eingebaut, da stufenlose und bodengleiche Duschen besonders komfortabel zu betreten und auch sehr bequem zu reinigen sind. Zusätzlich wirkt ein Bad in der Regel großzügiger mit einer ebenerdigen, nur durch eine Glastüre vom restlichen Bad getrennten Dusche. Auch denken viele Menschen im Voraus daran, dass eine bodengleiche Dusche die Nutzung im Alter um einiges erleichtern kann. (Vgl. <https://www.schöner-wohnen.de/einrichten/badezimmer/dusche/211133-bodengleich>, <http://www.sanitaer.org/ebenerdige-dusche-20131691>, <http://www.mini-bagno-mainz.de/ebenerdige-dusche-baederwelt/>).

Wie diese Ausführungen zeigen, führen die Ausgaben für die gegenständlichen Umbauarbeiten zur Herstellung einer ebenerdigen Dusche zu einer modernen Dusche, wie sie seit einigen Jahren stark nachgefragt wird. Auch die vorgelegte Ablichtung bestätigt, dass durch den Umbau eine sehr ansprechende Dusche geschaffen wurde. Die gegenständliche Umbaumaßnahme führt daher nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einem entsprechenden Gegenwert, welcher im Falle einer Verwertung der Liegenschaft entsprechende Beachtung finden würde. Durch den Umbau der Dusche kam es also zu einer bloßen Vermögensumschichtung und nicht zu einer „Belastung“ im Sinne des § 34 EStG 1988.

Mangels Vorliegen einer „Belastung“ erübrigt sich zwar ein Eingehen auf die weiteren Voraussetzungen wie Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit und wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, vollständigshalber sei jedoch noch Folgendes erwähnt:

Aufwendungen müssen, sollen sie nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, was gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 der Fall ist, wenn er sich ihnen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Aufwendungen die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen. (Vgl. VwGH vom 27.6.2013, 2011/15/0008, VwGH vom 21.11.2013, 2010/15/0130).

Unter tatsächlichen Gründen sind nur solche zu verstehen, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst betreffen, wie beispielsweise Krankheit oder Behinderung. (Vgl. VwGH vom 16.12.1999, 97/15/0126, UFS vom 31.3.2003, RV/0403-F/02, und Jakom/Baldauf, EStG, 2013, § 34 Rz 42).

Wie bereits ausgeführt wurde der Umbau der Dusche zum damaligen Zeitpunkt nicht durch die körperliche Beeinträchtigung des Bf unbedingt notwendig oder erforderlich. Es handelte sich vielmehr um eine vorausschauende Maßnahme zur Vermeidung künftiger Unfälle aufgrund des zunehmenden Alters und der damit verbundenen, steigenden Unsicherheit in den Bewegungsabläufen. Der Bf entschloss sich daher im Jahr 2011 aus freien Stücken und nicht aus einer zwingenden Notwendigkeit zum Umbau der Dusche. Es verhält sich im gegenständlichen Fall nicht so, dass der Bf sich wegen seiner Behinderung der gesetzten Umbaumaßnahme nicht entziehen konnte. Die Kosten für den Umbau der Dusche sind somit auch nicht zwangsläufig erwachsen.

Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt – wie eingangs angeführt - nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen. Da im gegenständlichen Fall der im Jahr 2011 erfolgte und mit Kosten verbundene Umbau der Dusche zu einer bloßen Vermögensumschichtung und nicht zu einer Belastung geführt hat und zusätzlich die Kosten für den Umbau der Dusche nicht zwangsläufig erwachsen sind, können die im Jahr 2011 angefallenen Kosten für den Umbau der Dusche nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 anerkannt werden und ist die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 dementsprechend in diesem Punkt abzuweisen.

2.) Kurkosten:

Der Bf hielt sich in der Zeit von fgh bis ijk im Gesundheits- und Kurhotel Badener Hof auf und musste für diesen Kuraufenthalt einen Selbstbehalt von € 357,-- bezahlen. Laut seinen Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.2.2014 seien die restlichen Kosten von der Pensionsversicherungsanstalt getragen worden; für die Kurentsorgung sei sein allgemeiner Gesundheitszustand von Bedeutung gewesen.

Laut einer Abfrage im Internet befindet sich das Gesundheits- und Kurhotel Badener Hof in 2500 Baden, Pelzgasse 30, und ist direkt angebunden an die Römertherme und das Badener Kurzentrum. Es bietet anspruchsvollen Gästen eine Unterkunft der gehobenen Kategorie. Die direkte Anbindung zur Römertherme und zum Badener Kurzentrum garantiert nicht nur medizinische Gesundheitskompetenz, sondern auch Erholungs- und Relaxmöglichkeiten unter einem Dach. (<http://www.badenerhof.at/kurhotel-badener-hof.html>)

Den Versicherungsgästen werden ua. im Internet folgende Informationen geboten: ärztliche Versorgung: die kurärztlichen Untersuchungen für PatientInnen der Sozialversicherung werden in Form einer Aufnahmeuntersuchung, einer Zwischenuntersuchung und einer Abschlussuntersuchung durchgeführt; Aufenthaltsbestätigung: gegen Abgabe der Zimmerschlüssel erhalten Sie diese in doppelter Ausfertigung am Abreisetag an der Rezeption; Befund: Der Entlassungsbefund wird Ihnen zugeschickt; Rechnung: Die Rechnung über den Selbstbehalt Ihres Kuraufenthaltes ist bei Ihrer Ankunft in bar zu begleichen; Therapieplan: Ihren Therapieplan erhalten Sie am Morgen nach Ihrer Ankunft an der Therapie-Rezeption. Wir ersuchen Sie, die Therapieauflistung am Ende Ihres Aufenthaltes an der Therapie-Rezeption gegenzuzeichnen. (<http://www.badenerhof.at/kontakt-service.html> <http://www.badenerhof.at/versicherungsgaeste.html>)

Der Bf hat trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht lediglich die Rechnung des Badener Hof vom fgh über den vom Bf zu zahlenden Selbstbehalt von € 357,--, aber keinerlei ärztliche Zeugnisse, keine Bescheinigung der Versicherungsanstalt, keinen kurärztlichen Therapieplan und keine Bestätigungen des jeweiligen Kurarztes über die Kuranwendungen vorgelegt.

Unter die im nachgewiesenen Ausmaß gesondert absetzbaren Kosten nach § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (vgl. Pkt. 1) fallen auch die in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Kosten der Heilbehandlung. Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 17 zu § 35).

Im Hinblick darauf, dass nach den Ausführungen des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.2.2014 die vom ihm als außerordentliche Belastung geltend gemachten Kosten für einen Kuraufenthalt in Baden nicht der Behinderung zugeordnet werden können, können diese Kosten nun keinesfalls aus dem Titel der Behinderung nach § 34 Abs. 6 iVm § 35 EStG 1988 und der dazu erlassenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen Berücksichtigung finden.

Zu prüfen bleibt, ob die geltend gemachten Kosten für den Kuraufenthalt in Baden nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind:

Dazu ist festzuhalten, dass nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung führt. Der Begriff „Kur“ erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist. An den – vom Steuerpflichtigen zu führenden – Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden.

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

Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, dh mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit auch förderlich ist.

Zu diesen Rechtsausführungen darf auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2001, 98/15/0123, vom 25.4.2002, 2000/15/0139, vom 24.6.2004, 2001/15/0109, vom 22.12.2004, 2001/16/0116, vom 28.10.2004, 2001/15/0164, vom 24.9.2008, 2006/15/0120, und vom 22.4.2009, 2007/15/0022, hingewiesen werden.

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Steuerpflichtige für das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine sogenannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung nachweislich ist. (Vgl. VwGH vom 31.3.1998, 93/13/0192, VwGH vom 22.2.2001, 98/15/0123).

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass sich mangels Vorlage eines ärztlichen Zeugnisses oder einer Bescheinigung der Versicherungsanstalt im gegenständlichen Fall nicht sagen lässt, aus welchem Grund bzw. wegen welcher Krankheit die gegenständliche Reise notwendig wurde, wie lange der Aufenthalt zu einer Genesung erforderlich war und weshalb gerade ein Aufenthalt in Baden zweckmäßig war. Der Bf selbst konnte darauf nicht wirklich eine Antwort geben, es wird lediglich vage der allgemeine Gesundheitszustand des Bf angesprochen.

Davon unabhängig sind aber im gegenständlichen Fall jedenfalls trotz eines entsprechenden Vorhalts des Bundesfinanzgerichts vom 12.2.2014 keinerlei Nachweise dafür vorgelegt worden, dass während des Aufenthalts im Badener Hof ein bestimmtes unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren zur Anwendung kam. Es wurde weder ein kurärztlicher Therapieplan noch eine kurärztliche Bestätigung über allenfalls durchgeführte Therapien oder Untersuchungen vorgelegt, aus welchen die

Anzahl, die Art und die zeitliche Lagerung von in Anspruch genommenen Therapien sowie eine laufende ärztliche Kontrolle hervorgehen würden. Dies obwohl laut den Angaben im Internet von Seiten des Badener Hofs den Versicherungsgästen zu Beginn ihres Aufenthaltes ein Therapieplan ausgehändigt wird, welcher am Ende des Aufenthaltes - es ist anzunehmen, bei entsprechender Wahrnehmung der Termine durch den Kurgast - auch gegengezeichnet wird und obwohl eine Aufnahmeuntersuchung, eine Zwischenuntersuchung und eine Abschlussuntersuchung vorgesehen ist.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Vorlage der Hotelrechnung als einziger Nachweis den strengen Nachweiserfordernissen zur steuerlichen Anerkennung von Kurkosten nicht genügt. Der Nachweis, dass es sich bei der Reise nach ihrem Gesamtcharakter um eine Kurreise, auch mit einer nachweislich kurmäßig geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, handelt, ist somit nicht erbracht worden. Insbesondere wegen des Fehlens eines Nachweises über eine geregelte Tages- und Freizeitgestaltung während des Aufenthalts im Badener Hof konnten daher die mit diesem Aufenthalt im Zusammenhang stehenden Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 Berücksichtigung finden.

3. Behandlungsbeiträge BVA:

Im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme ärztlicher Behandlungen sind dem Bf laut seinen Angaben Selbstbehalte in der Höhe von insgesamt € 89,79 von der BVA vorgeschrieben worden, welche nicht unmittelbar seiner Behinderung zugeordnet werden können.

Auch diesbezüglich ist zu prüfen, ob nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 die in den Absätzen 2 bis 4 näher umschriebenen Voraussetzungen erfüllt sind, wobei konkret auf die Frage einzugehen ist, ob diese Ausgaben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf wesentlich beeinträchtigen.

Nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro	6 %
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8 %
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10 %
mehr als 36.400 Euro	12 %

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 5 EStG 1988 die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus

nicht selbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Zum Zwecke der Berechnung der Höhe des Selbstbehaltes ist zunächst das für den Selbstbehalt maßgebliche Einkommen gemäß § 34 Abs. 4 iVm Abs. 5 EStG 1988 wie folgt zu berechnen:

Steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	€ 41.102,06
abzügl. Sonderausgaben	-€ 1.143,31
Sonstige Bezüge lt. Lohnzettel	€ 7.393,54
abzügl. darauf entfallende SV-Beiträge	-€ 538,80
Bemessungsgrundlage für Berechnung des Selbstbehaltes	€ 46.813,49

Da diese Bemessungsgrundlage mehr als € 36.400,-- beträgt, kommt der Prozentsatz von 12 % zur Anwendung. Dementsprechend ergibt sich ein Selbstbehalt von € 5.617,62. Der Selbstbehalt übersteigt demnach – unter Berücksichtigung der unter den Punkten 1 und 2 getroffenen Beurteilungen - bei weitem die geltend gemachten Behandlungsbeiträge, sodass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im gegenständlichen Fall nicht wesentlich beeinträchtigt ist.

Eine Berücksichtigung der Behandlungsbeiträge als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 kommt daher nicht in Betracht.

Aus den unter den Punkten 1 bis 3 dargestellten Gründen ist die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 abzuweisen.

C) Revision:

Nach § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß § 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision nach Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist die Revision unzulässig, da

- durch die im Zusammenhang mit den Kosten für den Umbau der Dusche zu berücksichtigende ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

geklärt ist, dass Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern, dann keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt. (Vgl. VwGH vom 29.7.2010, 2010/15/0003, VwGH vom 4.3.2009, 2008/15/0292, und VwGH vom 22.10.1996, 92/14/0172),

- durch die im Zusammenhang mit den Kosten für den Aufenthalt im Badener Hof zu berücksichtigende ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist, dass ein Kuraufenthalt im Sinne des § 34 EStG 1988 nur dann vorliegt, wenn die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt ist, dh eine nachweislich kurmäßig geregelte Tages- und Freizeitgestaltung aufweist. (vgl. VwGH vom 22.2.2001, 98/15/0123, vom 25.4.2002, 2000/15/0139, vom 24.6.2004, 2001/15/0109, vom 22.12.2004, 2001/16/0116, vom 28.10.2004, 2001/15/0164, vom 24.9.2008, 2006/15/0120, und vom 22.4.2009, 2007/15/0022) und
- durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist, dass der Steuerpflichtige für das Vorliegen der angeführten Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für eine sogenannte Kurreise als außergewöhnliche Belastung nachweislich ist. (Vgl. VwGH vom 31.3.1998, 93/13/0192, VwGH vom 22.2.2001, 98/15/0123).