

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerden des Bf., vom 2. Juli 2014 sowie vom 23. März 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 3. Juni 2014 sowie vom 25. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) der Jahre 2013 und 2014 nach der am 1. März 2017 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den 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, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im Jahre 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als EDV-Techniker und brachte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr am 13. März 2014 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser machte er u. a. Aufwendungen für Arbeitsmittel iHv Euro 1.093,37 sowie Aufwendungen iHv Euro 2.136,98 für diverse Medikamente und Zahnbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 2. April 2014 forderte das Finanzamt den Bf. u. a. um Vorlage von Belegen sowie einer Aufstellung hinsichtlich der von ihm für Arbeitsmittel geltend gemachten Aufwendungen auf. Weiters erging in diesem Vorhalt die Aufforderung um Vorlage einer Aufstellung sowie von Belegen, ärztlichen Verordnungen und um

Bekanntgabe der erhaltenen Ersätze hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bf. mit Schreiben vom 30. April 2014 u. a. bekannt, dass er in der Datenverarbeitung tätig sei. Es werde seit Jahren nicht mehr in die Ausbildung des Gebrauchs von Betriebssystemen und Office-Produkten investiert. Diesbezüglich werde erwartet, dass sich die Mitarbeiter selber weiterbildeten. Um entsprechend fit zu sein, sei ein Tablet-PC angeschafft worden. Außerdem werde ein Teil der Internetkosten abgeschrieben.

Hinsichtlich der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen führte der Bf. zunächst aus, dass nunmehr, in Abweichung zur Erklärung zur Arbeitnehmersveranlagung, zusätzliche Kosten geltend gemacht werden würden. Diese ergäben sich aus weiteren aufgefundenen Rechnungen sowie den Fahrtkosten zum Arzt. Insgesamt mache der Bf. Aufwendungen für aus der Behinderung resultierende Kosten iHv Euro 2.806,65 geltend.

Der Bf. führte hinsichtlich der Zahnbehandlungen aus, dass die ihn behandelnde Ärztin von Sopron nach Budapest übersiedelt sei und legte diesbezüglich einen Behandlungsplan vor.

Angemerkt wird, dass in der die außergewöhnlichen Belastungen betreffenden Aufstellung, die dieser Vorhaltsbeantwortung beigelegt wurde, diverse Medikamente sowie diverse Aufwendungen für die Zahnbehandlungen enthalten sind. Angemerkt wird diesbezüglich weiters, dass aus dieser Aufstellung hervorgeht, dass lediglich für das Produkt Tena Pants seitens der Krankenkasse Ersatz - 90% der diesbezüglichen Aufwendungen - geleistet wurde.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmersveranlagung) des Jahres 2013 am 3. Juni 2014 und versagte in diesem den für Arbeitsmittel geltend gemachten Aufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten. In der gesondert ergangenen Begründung führte das Finanzamt diesbezüglich aus, dass der Bf. keine Nachweise hinsichtlich deren beruflicher Notwendigkeit erbracht habe bzw., dass der Bf. diese auch nicht glaubhaft gemacht habe.

Als behinderungsbedingte Kosten anerkannte das Finanzamt Kosten iHv Euro 225,48 für diverse Medikamente. Als nicht behinderungsbedingte Krankheitskosten brachte das Finanzamt Euro 1.954,28 zum Ansatz. Begründend führte das Finanzamt diesbezüglich aus, dass der pauschale Freibetrag gem. § 35 Abs 3 EStG 1988 iHv Euro 363,00 jährlich sowie der pauschale Freibetrag betreffend erforderlicher Diätverpflegung Galle iHv Euro 612,00 jährlich antragsgemäß berücksichtigt worden seien.

Hinsichtlich der Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel werde festgestellt, dass diese generell zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen gem. § 20 EStG 1988 zu zählen seien, diese seien lediglich im Rahmen einer ärztlich verordneten Diät abzugsfähig. Für die Kosten von Omnibiotic Stress repair liege keine ärztliche Verordnung vor. Mangels ärztlicher Verordnung hätten ebenso die Kosten für Cynarix Dragees, Mariendistel, Young Living Produkte, Apfelsäure Pulver und die Vitawundsalbe nicht zusätzlich zum

Freibetrag betreffend Diätverpflegung berücksichtigt werden können. Diese seien mit dem Pauschbetrag abgegolten.

Die im Zusammenhang mit den Zahnbehandlungen angefallenen Kosten seien als nicht behinderungsbedingte Krankheitskosten gem. § 34 EStG berücksichtigt worden. Aufwendungen für Krankheitskosten, die nicht mit einer Behinderung in Zusammenhang stünden, könnten nur insoweit als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, als sie den anzurechnenden Selbstbehalt überstiegen. Es werde auf die Berufungsentscheidung des UFS für 2008, GZ RV/3672-W/09, vom 21. Jänner 2010 verwiesen.

In der am 3. Juli 2014 rechtzeitig beim Finanzamt eingebrachten Beschwerde gegen den o. a. Einkommensteuerbescheid brachte der Bf. u. a. vor, dass eine Bestätigung der Firma hinsichtlich der Nutzung des Tablets ausgestellt werde. Diese werde nachgereicht.

Hinsichtlich Omni Biotic Stress repair liege eine ärztliche Verordnung vor. Diesbezüglich wies der Bf. auf ein seiner Beschwerde beigelegtes Rezept vom 9. Jänner 2013 vor. Hinsichtlich der weiteren nicht anerkannten Medikamente würde der Bf. die entsprechenden Bestätigungen nachreichen.

Betreffend der nicht anerkannten Aufwendungen für Zahnbehandlungen führte der Bf. aus, dass seine Behinderung in der Erkrankung des Verdauungstraktes liege. Jegliches Defizit am Beginn des Verdauungstraktes mache sich am Ende des Verdauungstraktes bemerkbar. Gut funktionierende Zähne seien nötig für die Zerkleinerung der Nahrung. Somit bestehe bei Erkrankungen des Verdauungstraktes ein ursächlicher unmittelbarer Zusammenhang mit der Behinderung. Mit beiliegender Zuweisung an einen Facharzt für Zahn- Mund und Kieferheilkunde bestätige der praktische Arzt den Zusammenhang der Möglichkeit einer guten Kaufunktion mit der Erkrankung des Verdauungstraktes des Bf. Die Probleme mit dem Gebiss hätten zu der Begründung, dass die Kaufunktion stark eingeschränkt sei und dass daher eine vermehrte Fehlverdauung als wichtiger pathogenetischer Faktor für die Grunderkrankung vorliege, geführt.

Das Finanzamt erließ am 27. November 2014 eine insoferne abändernde Beschwerdevorentscheidung als die Aufwendungen für Medikament Vitawund iHv Euro 5,90 als nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen anerkannt wurden.

In der diesbezüglich gesondert ergangenen Begründung führte das Finanzamt hinsichtlich der Arbeitsmittel an, dass die in der Beschwerde angekündigte Vorlage der Bestätigung des Dienstgebers betreffend der beruflichen Nutzung des angeschafften Tablets sowie des Internetanschlusses nicht erfolgt sei. Laut den eigenen Angaben des Bf. stehe diesem ein ihm vom Dienstgeber zur Verfügung gestellter Laptop zur Verfügung. Die Internetkosten stellten mangels Nachweises der beruflichen Nutzung ebenfalls keine Werbungskosten dar.

Hinsichtlich der zusätzlich geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten führte das Finanzamt betreffend der ärztlichen Verordnung vom 9. Jänner 2013 für das Produkt

Omnibiotic Stress repair aus, dass laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig anzuerkennen seien. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielten, seien davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken könne.

Bei Maßnahmen, deren Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen sei und die daher bei der medizinischen Behandlung auch nicht typischerweise anfielen, fehle das Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Eine dauernde Therapie mit Nahrungsergänzungsmitteln stelle keine wissenschaftlich anerkannte Heilmethode dar. Die geltend gemachten Aufwendungen für Omnibiotic Stress Repair seien daher als nicht abzugsfähige Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung anzusehen.

Hinsichtlich der Produkte Mariendistel, Cynarix Dragees sowie Young Living führte das Finanzamt aus, dass die in der Beschwerde angekündigte Vorlage der ärztlichen Verordnungen nicht erfolgt sei. Es hätten daher mangels Nachweises für die medizinische Notwendigkeit diesbezüglich keine Kosten anerkannt werden können.

Betreffend der geltend gemachten Zahnbehandlungskosten führte das Finanzamt aus, dass der Abzug eines Selbstbehaltes nur bei Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung und somit im Sinne eines bestehenden ursächlichen unmittelbaren Zusammenhanges der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liege, entfallen könne. Aufwendungen für Krankheitskosten, welche nicht mit einer Behinderung in Zusammenhang stünden, könnten nur insoweit als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, als sie den anzurechnenden Selbstbehalt überstiegen.

Sämtliche geltend gemachten Kosten betreffend Zahnbehandlung in Budapest (Kosten für Behandlungen, Aufwendungen für Fahrten, Kosten für Übernachtungen im Hotel in Budapest) stellten keine behinderungsbedingten Kosten dar.

Die vorgelegte Überweisung an den Facharzt für Zahn-Mund- u. Kieferheilkunde vom 9. Jänner 2012 wegen stark eingeschränkter Kaufunktion stelle keinen Nachweis für einen ursächlichen unmittelbaren Zusammenhang der Kosten mit der Behinderung des Bf. dar.

Der vom Sozialministeriumservice (vormals Bundessozialamt) ermittelte Grad der Behinderung enthalte keine Gesundheitsschädigung „mangelnde Kaufunktion“.

Bei den Kosten betreffend Zahnbehandlung handle es sich gemäß § 34 EStG 1988 um nicht behinderungsbedingte Krankheitskosten mit Selbstbehalt.

Im am 19. Dezember 2014 rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf. hinsichtlich des Arbeitsmittels Tablet u. a. aus, dass die Firma seit Jahren keine diesbezüglichen Bestätigungen mehr ausstelle.

Hinsichtlich der behinderungsbedingten Kosten verwies der Bf. auf die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 und führte weiters aus, dass die Zahnbehandlung auf Grund des Umstandes, dass der nicht funktionierende Verdauungstrakt seine Behinderung darstelle und dass Zähne ein wesentlicher Teil des Verdauungstraktes seien, in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Behinderung stehe.

Der Bf. legte seinem Vorlageantrag eine mit dem 5. November 2014 datierte Verschreibung ein Wahlärztin für das Jahr 2013 hinsichtlich der Produkte Zinksalbe, Mariendistel, Cynarix, Purification sowie Sulfurzyme vor.

Der Bf. erzielte im Jahre 2014 ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und brachte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung dieses Jahres am 13. August 2015 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser machte er u. a. Aufwendungen für eine Magnetfeldmatte, diverse Medikamente und Zahnbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 18. Jänner 2016 forderte das Finanzamt den Bf. u. a. um Vorlage von Belegen sowie einer Aufstellung hinsichtlich der von ihm geltend gemachten zusätzlichen behinderungsbedingten Kosten iHv Euro 5.340,18 auf. Weiters erging in diesem Vorhalt die Aufforderung um Vorlage von ärztlichen Verordnungen sowie um Bekanntgabe der erhaltenen Ersätze hinsichtlich der diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der Bf. mit am 3. Februar 2016 beim Finanzamt eingelangtem Schreiben bekannt, dass er eine Magnetfeldmatte - MAS Special Multi +, Ser.Nr. USMU+0201162 laut Artikelbeschreibung der diesem Schreiben beigelegten Rechnung vom 27. Jänner 2014 - angeschafft habe. Deren Effekt auf dessen Blut sei getestet worden und auf Grund des guten Erfolges sei die Anwendung einer solchen verordnet worden. In späterer Folge sei wegen der Möglichkeit einer häufigeren Anwendung eine Magnetfeldmatte selber angeschafft worden. In der Beilage dieses Schreibens findet sich u. a. die Kopie einer aus dem Jahre 2014 stammenden ärztlichen Verordnung von fünf Einheiten einer Magnetfeldtherapie zu jeweils 10,00 Euro.

Hinsichtlich der Medikamente Omni Biotic sowie Symbialact A-Beutel lägen ärztliche Verordnungen vor.

Betreffend der Anerkennung von Aufwendungen für Präbiotika bzw. Nahrungsergänzungsmittel führte der Bf. aus, dass in Befunden des Pilzambulatoriums häufig festgestellt werde, dass zu wenig von der obligaten Darmflora vorhanden sei. Präparate, die diese Bakterienstämme enthielten, hätten eine Zulassung als Nahrungsergänzungsmittel (z. B. Omni Biotic oder Symbiolact). Die ärztlichen Verschreibungen erfolgten nicht als Gefälligkeit, sondern auf Grund medizinischer Indikation eines Mangels, der mit diesen Präparaten ausgeglichen werden müsse.

Eine diesbezügliche Anfrage an den Steuerombudsman sei damit beantwortet worden, dass das Kriterium zur Anerkennung von als Nahrungsergänzungsmittel zugelassenen Präparaten in einer Verschreibung des Arztes liege. Angemerkt wird, dass in der

diesbezüglichen Anfragebeantwortung - per E-Mail vom 21. Dezember 2015 - u. a. wörtlich ausgeführt wurde, wie folgt:

"Das Problem mit den Nahrungsergänzungsmitteln ist mir bekannt. Gesetzlich sind Krankheitskosten absetzbar; aber nicht Kosten, die zur Prophylaxe dienen. Sobald der Arzt die Mittel verschreibt, weil die Mittel eine Krankheit bekämpfen, ist es ok. Aber wenn man die Mittel nur nimmt, damit es einem besser geht, das ist zu wenig. Es sind Krankheitskosten, die absetzbar sind und nicht Gesundheitserhaltungskosten.

Bei der Kur gilt das Gleiche. Wenn der Arzt diese verordnet, ist es ok. Wir von der Finanzverwaltung können nicht beurteilen, ob die Kur notwendig ist oder nicht. Wir müssen uns wo „anhalten“; und genau das ist die ärztliche Verordnung. Wenn der Arzt sagt, die Kur ist notwendig (durch eine Verordnung), dann akzeptieren wir das auch."

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 am 25. Februar 2016 und führte in diesem hinsichtlich der beantragten Zahnarztkosten, der beantragten Aufwendungen für die o. e. Magnetfeldmatte sowie der beantragten Nahrungsergänzungsmittel wörtlich aus wie folgt:

"Die geltend gemachten Zahnbehandlungskosten sowie Fahrtkosten zum Zahnarzt Dr. A in Höhe von 518,32 Euro gesamt wurden als nicht behinderungsbedingte Krankheitskosten mit Selbstbehalt anerkannt.

Nicht jede Behandlung oder Betreuung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist. Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Judikatur ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann.

Es muss davon ausgegangen werden, dass die der Behandlung einer Krankheit dienenden Anschaffungen für die Heilung oder Linderung dieser Krankheit nachweislich notwendig sind und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend erscheint.

Laut Homepage MAS Spezial Multi bietet das Gerät verschiedene Anwendungsbereiche: Wellnessbereich, Sportbereich, Therapiebereich

Es ist allgemein bekannt, dass Magnetfeldtherapien sich in den letzten Jahren steigender Beliebtheit erfreuen, wobei diese Anschaffungen nicht immer im Zusammenhang mit einem speziellen Krankheitsbild, sondern allgemein zur Entspannung, Steigerung von Wohlbefinden und Fitness sowie zur Stärkung des Immunsystems erfolgen.

Für die Anerkennung dieser Kosten fordern Lehre und Rechtsprechung als Nachweis eine ärztliche Verordnung, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die Anschaffung des Gerätes, das vorwiegend zur

Regeneration und Prävention verwendet wird, für die Beseitigung bzw. Linderung der Krankheit unbedingt notwendig ist.

Laut ärztlicher Verordnung Frau Dr. B wurde 5 x Magnetfeldtherapie verordnet und laut Ihren Angaben wegen der Möglichkeit der häufigeren Anwendung eine Magnetfeldmatte selbst angeschafft.

Mangels Nachweis der geforderten Zwangsläufigkeit konnten die beantragten Kosten iHv 3.980,-- Euro betreffend MAS Magnetfeldmatte nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Eine dauernde Therapie mit Nahrungsergänzungsmitteln stellt keine wissenschaftlich anerkannte Heilmethode dar. Die geltend gemachten Aufwendungen für Omnibiotic Stress Repair und Symbiolact A sind daher als nicht abzugsfähige Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung anzusehen.

Mangels Vorliegens einer im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellten ärztlichen Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit der Maßnahme konnten die geltend gemachten Kosten für das pflanzliche Präparat Biogena AC 7 Komplex nicht als Kosten der Heilbehandlung berücksichtigt werden.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 8.301,45 Euro nicht übersteigen."

In der am 24. März 2016 rechtzeitig beim Finanzamt eingebrachten Beschwerde brachte der Bf. unter Hinweis auf mehrere Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen sowie einen Patientenbrief, in dem als Therapie *Esskultur: Gut kauen, schlucken erst wenn Nahrung breiig* ausgeführt ist, die o. e. Zuweisung vom 9. Jänner 2012, vom Institut für Mikroökologie erstellte Ernährungsempfehlungen für seine Person sowie diverse Artikel und Packungsbeilagen vor, dass in seinem Falle ein Zusammenhang mit der Behinderung und der Notwendigkeit eines gut funktionierenden Gebisses bestehe und somit seine Zahnbehandlungen notwendig gewesen seien. Der Verdauungstrakt beginne im Mund mit dem Gebiss.

Hinsichtlich der für das Magnetfeldtherapiegerät geltend gemachten Kosten beantragte der Bf. eine diesbezügliche Abschreibung entsprechend der Regeln von Anlagegütern im Ausmaß von 10% für das Jahr 2014. Bei der behandelnden Ärztin sei eine phantastische Wirkung festgestellt worden. Es seien Informationsveranstaltungen bei Dr. C besucht worden. Dieser empfehle die Anschaffung eines derartigen Gerätes ausdrücklich.

Angemerkt wird, dass der Bf. dieser Beschwerde die Kopie einer mit dem 23. März 2016 datierten ärztlichen Empfehlung betreffend des in Rede stehenden Magnetfeldtherapiegerätes bei. In dieser wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Bei einer Therapie in meiner Ordination hat die Magenettfeldtherapie bei Herrn Bf sehr gute Ergebnisse gezeigt. Um einen bestmöglichen Heilungserfolg zu erzielen, wurde die

Anschaffung eines Magnetfeldtherapiegerätes dringend empfohlen. Mit dem Vertreter des Produzenten MAS wurde besprochen, dass das anzuschaffende Gerät für den therapeutischen Einsatz geeignet sein muss."

Hinsichtlich der Probiotika Omnibiotic Stress repair und Symbiolact führte der Bf. unter Hinweis auf einen Erlass des BMF, den o. e. Patientenbrief, einen Entlassungsbericht der Klinik BadC vom 19. März 2012 sowie auf das o. e. E-Mail des Steuerombudsmans aus, dass die diesbezüglichen Anforderungen für eine Anerkennung gegeben seien.

Das Finanzamt erließ am 27. April 2016 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung und führte in dieser begründend aus, dass sich das Beschwerdevorbringen auf bereits im Rahmen der Erstveranlagung vorgebrachte Argumente erschöpfe und dass diese nicht geeignet seien, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Im am 27. Mai 2016 rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag beantragte der Bf. eine Aufteilung der Kosten für das Magnetfeldtherapiegerät auf zehn Jahre. Weiters sind in diesem die für das Jahr 2013 beantragten und nicht anerkannten Medikamente, die für das Jahr 2014 beantragten und nicht anerkannten krankheitsbedingten Ausgaben sowie die für das Jahr 2013 beantragten und nicht anerkannten Arbeitsmittel aufgelistet. Diesbezüglich ist anzumerken, dass der Bf. hinsichtlich des o. e. Tablets den Abzug der persönlichen Verwendung sowie die Aufteilung auf mehrere Jahre sowie die Anerkennung der Internetkosten von 19,90 Euro pro Monat im Ausmaß von 50% als Werbungskosten beantragte.

Hinsichtlich der Arbeitsmittel führte der Bf. aus, dass seitens der Firma keine Bestätigungen, dass die private Anschaffung von Arbeitsmitteln in deren Interesse seien, erstellt werden würden. Diese Anschaffung habe der persönlichen Schulung in Vorbereitung auf die Umstellungen in der Firma gedient.

In der Ladung für die mündliche Verhandlung wurde der Bf. aufgefordert, hinsichtlich der nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannten Medikamente die diesbezüglichen Verordnungen und Behandlungspläne beizubringen sowie die Gründe, warum diese nicht von der Krankenkassa ersetzt worden seien, beizubringen.

Am 27. Februar 2017 brachte der Bf. ein der Vorbereitung der mündlichen Verhandlung dienendes Schreiben beim Bundesfinanzgericht ein. In diesem führte er u. a. aus, dass der Vorgang der Verschreibung von Probiatika in der gleichen Weise, wie bei anderen Präparaten, die anerkannt werden würden, erfolge.

Medikamente benötigten ein teures Zulassungsverfahren, Probiotika könnten nicht patentiert werden. Eine Überdosierung sei nicht möglich, eine aufwendige Zulassung als Medikament sei nicht nötig.

Weiters wies der Bf. auf diverse Befunde hin. Die ersten Befunde betreffend Proktitis stammten aus dem Jahre 1965, erste Verschreibungen von Probiotika seien im Jahre 1976 erfolgt. Aus aus den Jahren 2009, 2012 und 2014 stammenden Befunden bzw. Patientenbriefen ginge hervor, dass der Bf. zu wenige Entrokokken in sich trage, dass

die Laktobazillen unter der Nachweisgrenze gewesen seien und dass der Bf. zu wenige Bifidobakterien in sich trage.

Aus einem Patientenbrief gehe hervor, dass der Bf. gut kauen müsse und dass dafür ein gutes Gebiss nötig sei, im Zuge von Heilfasten sei Pentasa, Prosymbioflor und Omnibiotic Stress repair zur Anwendung gebracht worden. Sämtliche Probiotika, Symbiotika und Präbiotika enthielten lebensfähige Bakterien für den Aufbau der Darmflora.

Rezepte seien von der Apotheke zwecks deren Verrechnung mit der Krankenkasse einbehalten worden. Diese könnten nur dann vorgelegt werden, wenn vorher eine Kopie angefertigt worden wäre. Dafür habe es früher keine Grund gegeben. Wenn Präparate ohne Rezept jedoch nur in der Apotheke erhältlich seien, gäbe es keinen Grund sich ein Rezept ausstellen zu lassen.

Anfragen bei der WGKK, warum Probiotika nicht anerkannt werden würden, hätten Folgendes ergeben:

Symbiolact A und Prosymbioflor stammten aus Deutschland,

Symbiolact Compositum Pulverbeutel, Omnibiotic Stress repair und Ominbiotic AAD 10 seien Nahrungsergänzungsmittel bzw. diätische Lebensmittel für besondere medizinische Zwecke und daher keine Arzneimittel iSd AMG (Arzneimittelgesetz),

Ominbiotic und Symbio Pharm Produkte fielen in die Kategorie der diätischen Lebensmittel und Nahrungsergänzungsmittel und stellten somit keine Leistung der gesetzlichen Krankenversicherung dar.

Demzufolge sei eine Kostenübernahme nicht möglich.

Zu Beginn der auf Antrag des Bf. am 1. März 2017 durchgeführten Verhandlung gab der Bf. auf diesbezügliches Befragen des Richters bekannt, dass sein Beschwerdebegehren folgende Punkte umfasse:

1. Die Afa für ein - im Jahre 2013 erworbenes - Tablet im Wert von Euro 973,97 unter Berücksichtigung eines Privatanteiles sowie die Anerkennung von Internetkosten in Höhe von Euro 119,40 im Jahre 2013.
2. Hinsichtlich der für die Zahnsanierung angefallenen Kosten werde begehrt, dass diese als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden würden und zwar in Höhe von Euro 1.307,61,-- im Jahr 2013 und im Jahr 2014 in Höhe von Euro 518,32 .
3. Hinsichtlich eines im Jahre 2014 angeschafften Magnetfeldtherapiegerätes mit den Anschaffungskosten von Euro 3.980,-- werde die jährliche Berücksichtigung einer Afa in Höhe von Euro 398,-- begehrt.
4. Strittig sei weiters, die Anerkennung von Aufwendungen für Medikamente bzw. Nahrungsergänzungsmittel als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und zwar im Ausmaß von Euro 234,50 im Jahr 2013 und Euro 152,39 im Jahre 2014.

5. Strittig sei weiters, dass Porto für einen im Jahre 2014 versendeten Gefahrgutbrief in Höhe von Euro 6,80.

Abschließend gab der Bf., soweit dies den Beschwerdegegenstand des vorliegenden Falles betrifft, bekannt, dass die für das Foto des § 29 b STVO Ausweises geltend gemachten Euro 11,-- nicht mehr als außergewöhnliche Belastung begehrt werden würden.

Der Richter stellte in weiterer Folge fest, dass der Bf. Inhaber eines Behindertenpasses ist. In diesem finden sich folgende Vermerke:

1. Behinderung gemäß § 2 Abs. 1, 2. Teilstrich der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (Gallen, Leber oder Nierenkrankheit)
2. Behinderung gemäß § 2 Abs. 1, 3. Teilstrich der zitierten Verordnung (Magenkrankheit oder eine andere innere Krankheit)
3. Die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Sinne des § 29 b STVO.

Die Frage des Richters, ob das gegenständliche Tablet noch in Betrieb sei, beantwortete der Bf. mit ja. Die weitere Frage, wieviele Jahre dessen Nutzungsdauer nach Ansicht des Bf. betrage, beantwortet dieser mit vier. Er habe sich kundig gemacht und dabei erfahren, dass diese Geräte üblicherweise zwischen drei und vier Jahren benutzbar seien.

Der Bf. gab hinsichtlich der (beruflichen) Nutzung dieses Tablets bekannt, dass diese in den Jahren 2013 und 2014 wesentlich intensiver gewesen sei, als in den nachfolgenden Jahren. Der Grund dafür sei darin gelegen gewesen, dass in diesen beiden Jahren eine Umstellung des EDV-Betriebssystems in der Firma vorgenommen worden sei. Die hohen Kosten für das Tablet ergäben sich aus dem Umstand, dass dieses auch als PC nutzbar sei.

Hinsichtlich der Internetkosten führte der Bf. aus, dass diese zum Großteil darauf zurückzuführen seien, dass Schulungen seines Arbeitgebers im Unterschied zu früher über das Internet durchgeführt werden würden. Vor Bestehen des Internets seien diese Schulungen in München erfolgt. Weiters werde das Internet für die Verwaltung von E-Mails genützt. Außerdem sei der Bf. als Behindertenvertrauenspersonstellvertreter tätig. In dieser Funktion biete das Internet die Gewähr einer diskreten Kommunikation.

Die Frage des Richters an die Vertreterin des Finanzamtes, warum die Internetkosten 2013 nicht anerkannt jedoch 2014 anerkannt worden seien, beantwortete diese damit, dass die vom Bf. als Grund für die Anschaffung des Tablets bezeichneten Umschulungen, die mittels dieses Gerätes erfolgt seien, nicht als Werbungskosten anerkannt worden seien.

Hinsichtlich der für die Zähne geltend gemachten Aufwendungen wies der Bf. auf sein in der Beschwerde erstattetes Vorbringen, wonach der Verdauungstrakt im Mund beginne und wonach er an einem Darmleiden (Kolitis) leide, hin

Die Frage des Richters, wie hoch der Behinderungsgrad sei, beantwortete der Bf. damit dass seit dem Jahre 2012 im Behindertenpasse diesbezüglich ein Prozentsatz von 70 vermerkt sei. Früher habe dieser Prozentsatz 85 betragen.

Der Bf. wies weiters hinsichtlich der Zähne auf eine Zuweisung eines Wahlarztes vom 9. Jänner 2012 hin. In dieser werde ausgeführt, dass die Kaufunktion des Bf. schwer eingeschränkt sei. Weiters werde in dieser Verordnung ausgeführt, dass eine Sanierung dringend empfohlen werde.

Der Bf. führte hinsichtlich der Zahnsanierung aus, dass diese in Ungarn vorgenommen worden sei. Sämtliche Amalgamplomben seien entfernt worden, die Mahlzähne (4er, 5er, 6er, 7er) seien beidseitig oben und unten überkront worden. Aufgrund dieser Behandlung habe sich ein äußerst erfreulicher gesundheitlicher Effekt eingestellt. Der Bf. habe festgestellt, dass es ihm merkbar besser gegangen sei. Die Zahnsanierungen seien deshalb in Ungarn vorgenommen worden, weil dort die Preise dafür wesentlich niedriger seien als in Österreich.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte hinsichtlich der die Zähne des Bf. betreffenden Aufwendungen aus, dass diese deshalb nicht als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung anerkannt worden seien, da der unmittelbare Zusammenhang zu den im Behindertenpass genannten Behinderungen nicht gegeben sei. Daher sei insofern ein Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Der Bf. führte hinsichtlich der Zähne abschließend aus, dass diese den einzigen Teil des Verdauungstraktes darstellen, indem die Zerkleinerung der Speisen auf mechanische Weise erfolge. In den übrigen Teilen des Verdauungstraktes erfolge die Zerkleinerung auf chemische Weise. Für den Fall, dass die mechanische Zerkleinerung nicht ordnungsgemäß erfolge, habe der restliche Teil des Verdauungstraktes Probleme, diese nicht zerkleinerten Speisen zu verdauen bzw. erfolge aufgrund dieses Umstandes die Verdauung in einer mangelhaften Weise.

Hinsichtlich des Magnetfeldtherapiegerätes wies der Richter eingangs darauf hin, dass das Finanzamt ausgeführt habe, dass die Zwangsläufigkeit nicht nachgewiesen worden sei und das ein derartiges Gerät über diverse Anwendungsbereiche verfüge. Weiters wies der Richter darauf hin, dass der Bf. ausgeführt habe, dass dieses Gerät bei ihm eine fantastische Wirkung entfaltet habe und von den Ärzten Dr. C bzw. Dr. B empfohlen worden sei. Der Richter wies diesbezüglich weiters auf die im Akt erliegende Empfehlung vom 23. März 2016, ausgestellt von Frau Dr. B hin. Auf die Frage des Richters, ob eine ärztliche Verordnung hinsichtlich dieses Therapiegerätes erstellt worden sei, legte der Bf. eine von Frau Dr. B ausgestellte Verordnung, in der fünfmal Magnetfeldtherapie verordnet wurde, vor.

Der Bf. überreichte dem Gericht zwei Abbildungen hinsichtlich seiner roten Blutkörper. Auf der ersten Abbildung ist erkennbar, dass diese verklumpt sind. Auf der zweiten Abbildung sind diese einzeln abgebildet. Der Bf. führte diesbezüglich aus, dass das erste dieser beiden Bilder vor einer halbstündigen Therapie mit diesem Gerät (15 Minuten linke Seite,

15 Minuten rechte Seite) erstellt worden sei und das zweite danach angefertigt worden sei. Daraus sei ersichtlich, wie sehr dieses Gerät hinsichtlich des Bf. wirke. Der Richter nahm diese Abbildungen zum Akt.

Der Bf. überreichte dem Gericht ein Konvolut an Patientenbriefen, kopierter Beipackzettel, kurzer medizinischer Abhandlungen, seine Person betreffender Befunde sowie Rezepte von Wahlärzten hinsichtlich der nicht anerkannten oben erwähnten Medikamente.

Weiters wies der Bf. diesbezüglich auf drei vorgelegte Gutachten, in denen ausgeführt ist, dass diese Nahrungsergänzungsmittel bzw. Medikamente hoch wirksam sind, hin. Diese Gutachten seien von fünf führenden Professoren erstellt worden. Der Richter wies diesbezüglich darauf hin, dass diese in englischer Sprache erstellt worden seien und dass er diese im Hinblick auf Art. 8 BVG nicht gelesen habe. Der Bf. ergänzte diesbezüglich, dass er diese Gutachten auch nicht gelesen habe, da diese in einem Fachenglisch erstellt worden seien. Jedenfalls gehe aus diesen Gutachten hervor, dass die beschwerdegegenständlichen Medikamente eine enorme Wirkung entfalten würden.

Der Bf. wies hinsichtlich der Medikamente darauf hin, dass die Bakterien, die in seinem Körper vorhanden seien, unterhalb der dafür vorgesehenen Grenzen liegen würden und er deshalb diese Medikamente bzw. Nahrungsergänzungsmittel benötige.

Der gegenständliche Gefahrengutbrief resultiere aus einer Blutprobe die von Dr. H nach Graz gesendet worden sei. Der Bf. habe deren Versendung in Eigenregie durchgeführt, da diese Blutprobe auf diese Weise schneller nach Graz habe versandt werden können.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) AfA Tablet 2013 und 2014 sowie Internetkosten 2014:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben für Arbeitsmittel als Werbungskosten abzugsfähig; beträgt die Nutzungsdauer länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden. Der erste Satz der Z 8 verweist auf die §§ 7 und 8: Gemäß § 7 Abs 1 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsbezogene Nutzungsdauer abzusetzen, die sich nach der Gesamtdauer der Nutzung bemisst. Gemäß § 13 EStG 1988 kann ein Wirtschaftsgut mit Anschaffungskosten bis zu Euro 400,00 sofort in einem Betrag als Ausgabe geltend gemacht werden.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung und Verwendung eines Computers einschließlich des Zubehörs (Drucker, Maus, Scanner, Card-Reader, CD-ROM, etc.) sind insoweit Werbungskosten, als eine berufliche Nutzung eindeutig feststeht. Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung

in einen beruflichen und einen privaten Anteil ist gegebenenfalls im Schätzungsweg vorzunehmen. Dabei ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern nach der Verwaltungspraxis ein strenger Maßstab anzuwenden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Vorgangsweise, einen anzunehmenden Privatanteil der Computerverwendung durch griffweise Schätzung zu ermitteln, rechtlich unbedenklich (vgl. VwGH vom 21.09.2005, 2001/13/0241).

Dass die Anschaffung des in Rede stehenden Tablets für die Berufsausübung, insbesondere für die Vorbereitung auf EDV-Umstellungen in dem Betrieb, in dem der Bf. im gegenständlichen Zeitraum seine nichtselbständige Tätigkeit als EDV-Techniker entfaltete, unumgänglich war, wird vom BFG in keinsten Weise angezweifelt. Das Gleiche gilt für die vom Bf. für dieses Gerät bekannt gegebene Nutzungsdauer. Da der Bf. in der mündlichen Verhandlung ausführte, dass die berufliche Nutzung dieses Tablets in den Jahren 2013 und 2014 auf Grund der Umstellung des EDV-Betriebssystems wesentlich intensiver gewesen sei, als in den nachfolgenden Jahren, geht das BFG hinsichtlich dieser (Jahre) von einer solchen im Ausmaß von 70% aus.

Dem Bf. erwachsen in den Jahren 2013 und 2014 monatliche Internetkosten iHv Euro 19,90. Diesbezüglich brachte der Bf. in den Jahren 2013 und 2014 jeweils einen Privatanteil im Ausmaß von 50% in Abzug. Im Jahre 2013 versagte das Finanzamt diesen die Anerkennung. Im Zuge der Veranlagung des Jahres 2014 wurden vom Finanzamt, nach Durchführung eines diesbezüglichen Vorhalteverfahren, Euro Internetkosten iHv Euro 119,40 als Werbungskosten anerkannt. In Ansehung der obigen Ausführungen sowie jener des vorigen Satzes geht das BFG davon aus, dass der vom Bf. diesbezüglich gewählte Ansatz den Tatsachen entspricht.

Die AfA für das gegenständliche Tablet ist daher wie folgt zu berechnen:

Anschaffungskosten Tablet: Euro 973,97 geteilt durch die Nutzungsdauer von vier Jahren ergibt Euro 243,49 - Euro 73,05 (Privatanteil 30 %) ergibt AfA iHv Euro 170,44.

Somit ergibt sich folgende Neuberechnung der Werbungskosten:

2013: Werbungskosten lt. Bescheid: Euro 274,16 zuzügl. AfA iHv Euro 170,44 zuzügl. Internetkosten iHv Euro 119,40 ergibt Werbungskosten laut Erkenntnis: **Euro 564,00.**

2014: Werbungskosten lt. Bescheid: Euro 473,62 zuzügl. AfA iHv Euro 170,44 Werbungskosten laut Erkenntnis: **Euro 644,06.**

Den Beschwerden war insofern Folge zu geben.

2.) Außergewöhnliche Belastungen:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben 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).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein (VwGH vom 5.6.2003, 99/15/0111).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

Gemäß § 34 Abs 3 leg cit erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen der § 34 Abs 4 bzw. Abs 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (Abs 2 - 5 leg cit).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen soweit diese damit im Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs 6, 5. Teilstrich EStG). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs 6 EStG ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl. 1996/303 nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung als voll abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Betroffen können von dieser Beurteilung nur Kosten sein, die durch jene Behinderung(en) bedingt sind, welche Grundlage für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit war(en). Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung erwachsen Kosten der eigenen Erkrankung aus tatsächlichen Gründen dem Grunde nach zwangsläufig. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung setzt darüber hinaus Zwangsläufigkeit der Höhe nach voraus. Dies macht eine Angemessenheitsprüfung im Einzelfall notwendig, wobei sich die Beurteilung nicht an subjektiven Vorstellungen sondern an objektiven Umständen zu orientieren hat (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; 23.5.1996, 95/15/0018; 19.2.1992, 87/14/0116; 14.1.1992, 91/14/0243).

Diese Grundsätze gelten in gleicher Weise für die Mehrkosten aus einer Behinderung.

Die Begriffe Behinderung und Krankheit sind nicht deckungsgleich.

Das österreichische EStG grenzt im Rahmen der Bestimmungen über außergewöhnliche Belastungen geistige und körperliche Behinderungen, für welche eine zumindest 25%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit amtlich bescheinigt wurde bzw. aufgrund welcher pflegebedingte Geldleistungen bezogen werden, von den übrigen Behinderungen und von Krankheiten ohne Bezug zu einer Behinderung ab. Nur für die beiden zuerst genannten Gruppen gelten die besonderen Bestimmungen der § 34 Abs 6 und § 35 EStG über die Berücksichtigung von Kosten einer Behinderung.

Die österreichische Lehre und Rechtsprechung versteht Krankheit im Sinne des allgemeinen Sprachverständnisses als eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw. eine Heilbetreuung erfordert.

Nicht jede Behandlung oder Betreuung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist.

Maßnahmen der Krankheitsprävention zählen zwar zu den unter die Ausübung der Medizin fallenden Tätigkeiten eines Arztes (§ 2 ÄrzteG), dennoch sind im Rahmen des § 34 EStG Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten oder zur Erhaltung der Gesundheit nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen. Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit. Der VwGH erkennt in seiner Judikatur ausdrücklich nur die **typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten** als zwangsläufig erwachsen an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.6.1996, 95/15/0018).

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegen die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057 u.a.).

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, ärztliche Verordnung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme.

Mit einer außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung wird den oa. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich jedoch nicht entsprochen. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Aufgrund der dargestellten Erfordernisse bilden bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen jedenfalls keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; 19.2.1992, 87/14/0116).

Dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, reicht für die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht aus (siehe *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 41, mwN).

Auf Grund der nachgewiesenen Behinderung und Krankendiätverpflegung - auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - berücksichtige das Finanzamt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum den Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs 3 EStG), die Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung sowie nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der vorgenannten Verordnung im Ausmaß von Euro 231,38 im Jahre 2013 sowie im Ausmaß von Euro 535,34 im Jahre 2014 für Medikamente und Mittel des Heilbedarfes.

Der Bw. beantragte jedoch darüber hinaus die Berücksichtigung von nicht regelmäßigen Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung für Zahnbehandlungen in den Jahren 2013 iHv Euro 1.307,61 und 2014 iHv Euro 518,32, für ein im Jahre 2014 angeschafftes Magnetfeldtherapiegerät, für Nahrungsergänzungsmittel in den Jahren 2013 iHv Euro 234,50 und 2014 iHv Euro 152,00 sowie für das Porto für einen im Jahre 2014 versendeten Gefahrengutbrief iHv Euro 6,80.

a) Zahnbehandlungskosten:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit der Behinderung steht (z.B. Kosten der Augenoperation eines wegen Beinamputation Behinderten), neben den Pauschbeträgen des § 35 EStG bzw. den tatsächlich aus der Behinderung erwachsenden Kosten nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG geltend gemacht werden, also durch Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG (vgl. VwGH 28.9.1983, Zl. 82/13/0111, v. 28.5.1986, Zl. 85/13/0119 u.v. 18.5.1995, Zl. 93/15/0079).

Der Bf. brachte hinsichtlich dieser Aufwendungen vor, dass die vorgenommene Zahnsanierung in direktem Zusammenhang mit seiner Behinderung stünde, da der Verdauungstrakt im Mund beginne und er an einer Kolitis leide. Außerdem wies der Bf.

diesbezüglich auf die o. e. und am 9. Jänner 2012 erstellte Zuweisung eines Wahlarztes, nach der seine Kauffunktion stark eingeschränkt sei und nach der die Sanierung der Zähne dringend empfohlen werde, hin.

Mit diesem Vorbringen wurde der Nachweis dafür, dass ein ursächlicher unmittelbarer Zusammenhang mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit des Bf. zu Grunde liegt, besteht, nicht erbracht. Dies bereits deshalb, da, wie das Finanzamt in der Begründung der das Jahr 2013 betreffenden Beschwerdeentscheidung zutreffend ausführte, der ermittelte Grad der Behinderung des Bf. nicht auf dessen eingeschränkte Kauffunktion zurückzuführen ist. Dazu kommt, dass die beschwerdegegenständliche Zahnsanierung lediglich ärztlich empfohlen wurde.

Die strittigen Aufwendungen für die Zahnsanierungen stellen grundsätzlich Krankheitskosten dar. Da diese jedoch nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung des Bf. stehen, können diese in Ansehung des oben Gesagten, nur nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden.

b) Magenfeldtherapiegerät:

Es ist allgemein bekannt, dass sich Magnetfeldtherapien vor allem in den letzten Jahren steigender Beliebtheit erfreuen, wobei diese Anschaffungen nicht immer im Zusammenhang mit einem speziellen Krankheitsbild, sondern allgemein zur Entspannung, Steigerung von Wohlbefinden und Fitness, Regeneration nach intensiven Sporteinheiten (z.B. Marathon) sowie zur Stärkung des Immunsystems erfolgen. In der Beschreibung der Herstellerfirma im Internet wird hinsichtlich des in Rede stehenden Gerätes u. a. wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Das MAS Spezial Multi + ist ein Wellnessprodukt. Es darf nicht zu Therapiezwecken oder anderen Behandlungen mit dem Ziel einer Heilung eingesetzt werden. Dieses Produkt darf ohne ärztliche Verordnung gekauft werden..."

Bereits auf Grund dieser Ausführungen des Herstellers des in Rede stehenden Gerätes kann keine Rede davon sein, dass die diesbezüglichen Aufwendungen des Bf. als typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten und damit als zwangsläufig erwachsen anzusehen sind. Somit sind diese im Sinne der obzitierten bezughabenden Rechtsprechung des VwGH als nicht zwangsläufig erwachsen zu beurteilen.

Das BFG bezweifelt nicht, dass sich die diesbezüglichen Anwendungen äußerst positiv auf die Gesundheit des Bf. auswirkten. In Ansehung der obigen Ausführungen vermag dieser Umstand der Beschwerde, soweit dies das gegenständliche Magenfeldtherapiegerät betrifft, jedoch nicht zum Erfolg zu verhelfen. Das Gleiche gilt nach dem oben Gesagten hinsichtlich der Tatsache, dass im Jahre 2014 fünf Einheiten einer Magnetfeldtherapie zu jeweils 10,00 Euro ärztlich verordnet wurden sowie hinsichtlich des Vorbringens des Bf., dass der Ankauf des in Rede stehenden Gerätes ärztlich empfohlen wurde. Diesbezüglich ist zusätzlich anzumerken, dass das bezughabende o. e. ärztliche Empfehlungsschreiben mehr als zwei Jahre nach der Anschaffung dieses Gerätes erstellt wurde.

c) Als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachte Aufwendungen für die Produkte "Omni Biotic stress repair", "Mariendistel", "SymbiolactA", "Luvos Heilerde" und "Biogena AC 7 Komplex":

Der Bf. machte als Kosten der Heilbehandlung Aufwendungen für die in der Apotheke erworbenen Produkte "Omni Biotic stress repair", "Mariendistel", "Symbiolact A", "Luvos Heilerde" und "Biogena AC 7 Komplex" als außergewöhnliche Belastungen geltend. Sämtliche dieser Produkte werden auf der jeweiligen Homepage als Nahrungsergänzungsmittel ausgewiesen.

Artikel 2 der Richtlinie 2002/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 10. Juni 2002 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Nahrungsergänzungsmittel lautet wie folgt:

"Im Sinne dieser Richtlinie bezeichnet der Ausdruck

a) "Nahrungsergänzungsmittel" Lebensmittel, die dazu bestimmt sind, die normale Ernährung zu ergänzen und die aus Einfach- oder Mehrfachkonzentraten von Nährstoffen oder sonstigen Stoffen mit ernährungsspezifischer oder physiologischer Wirkung bestehen und in dosierter Form in den Verkehr gebracht werden, d. h. in Form von z. B. Kapseln, Pastillen, Tabletten, Pillen und anderen ähnlichen Darreichungsformen, Pulverbeuteln, Flüssigampullen, Flaschen mit Tropfeinsätzen und ähnlichen Darreichungsformen von Flüssigkeiten und Pulvern zur Aufnahme in abgemessenen kleinen Mengen;

b) "Nährstoffe" die folgenden Stoffe:

i) Vitamine,

ii) Mineralstoffe."

Bereits auf Grund des Umstandes, dass die in Rede stehenden Produkte in Ansehung der vorstehenden Ausführungen als Lebensmittel zu beurteilen sind, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu erkennen, dass die diesbezüglichen Aufwendungen des Bf. als typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten und somit als zwangsläufig erwachsen zu beurteilen sind. Typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundene Kosten sind solche im Zusammenhang mit der Anschaffung von Medikamenten iSd Arzneimittelgesetzes. Dazu kommt, dass die gegenständlichen Nahrungsergänzungsmittel rezeptfrei erworben werden können und dass diese dem Bf. durch die Krankenkasse nicht ersetzt wurden.

Außerdem berücksichtigte das Finanzamt in den Jahren 2013 und 2014 als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung jeweils den pauschalen Freibetrag gemäß § 2 Abs 1 zweiter Teilstrich der VO über außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996 idF BGBl II 2010/430 iHv Euro 612,00. Die diesbezüglich strittigen Aufwendungen sind dadurch mehr als gedeckt.

In Ansehung der obigen Ausführungen vermag der Umstand, dass das Produkt "SymbiolactA" sowie Heilerde in den Patientenbriefen vom 14. Juli 2014 und vom 30. September 2014 sowie das Produkt "AC7 Komplex Biogena" im letztangeführten

Patientenbrief als Therapie angeführt sind, daran, dass die diesbezüglich dem Bf. erwachsenen Aufwendungen nicht als typischer Weise mit einer Heilbehandlung verbundene Kosten anzusehen sind, nichts zu ändern.

Soweit sich der Bf. auf Erlässe des BMF sowie auf Ausführungen des Steuerombudsmans bezieht, ist dieser darauf zu verweisen, dass diese keine für das BFG maßgeblichen Rechtsquellen darstellen.

Schlussendlich wird hinsichtlich der in Rede stehenden und in der Apotheke erworbenen Produkte darauf hingewiesen, dass § 20 Abs 1 Z 1 und 2 EStG 1988 Lebensmittelaufwendungen außerhalb des § 4 Abs 5 EStG 1988 generell vom Abzug ausschließen (vgl. VwGH 15.11.1995, Zl. 92/13/0164).

d) Aufwendungen Porto Gefahrgutbrief:

Dass es sich bei diesen um typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten handelt, vermag das BFG nicht zu erkennen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Kriterien liegen im gegenständlichen Fall allesamt nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Zwei Berechnungsblätter

Wien, am 12. April 2017