

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

Dkfm. B F, Adr1, vertreten durch VR, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 18.07.2011, 24.02.2012 und 05.09.2012, St.Nr. xxxx, betreffend **Einkommensteuer 2008 bis 2011**

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

1) Die Festsetzung der Einkommensteuer 2008 erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

2) Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	46.298,58 €	Einkommensteuer	15.001,14 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-11.153,18 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				3.847,96 €

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen	35.063,04 €	Einkommensteuer	9.422,23 €

			anrechenbare Lohnsteuer	-10.328,12 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-905,89 €

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2010	Einkommen	30.589,42 €	Einkommensteuer	7.494,87 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-10.588,16 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-3.093,00 €

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Einkommen	36.315,57 €	Einkommensteuer	10.335,52 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-10.682,17 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-347,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden, zu entnehmen.

Die Fälligkeit des mit der Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer 2011 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt/Verfahrensablauf:

Der Bf machte in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2008 bis 2011

Krankheitskosten zum Teil **mit Selbstbehalt** und zum Teil **ohne Selbstbehalt**

(resultierend aus einer Behinderung) als **außergewöhnliche Belastungen** geltend.

Laut Behindertenpass vom 18.11.2008 betrug seine Behinderung gegenüber bisher 40% nunmehr 50%. Dieser Gesamtgrad der Behinderung ergab sich laut Gutachten des Bundessozialamtes Landesstelle OÖ vom 10.11.2008 aus einer Gesundheitsschädigung im Bereich der Lendenwirbelsäule nach einer Bandscheibenoperation mit einem Grad der Behinderung in Höhe von 40% (wie bereits in den Vorjahren ab 2004) und einer Gesundheitsbeeinträchtigung aufgrund einer Rotatorensehnen-Ruptur rechtsseitig (Schulter) ebenfalls mit einem Grad der Behinderung in Höhe von 40% (2008 neu festgestellt).

Einkommensteuer 2008:

Die beantragten außergewöhnlichen Belastungen betrugen laut Erklärung 5.571,52 € ohne Selbstbehalt wegen Behinderung und 890,00 € mit Selbstbehalt (insgesamt 6.461,52 €). Diese wurden zunächst erklärungsgemäß anerkannt (vorläufiger Einkommensteuerbescheid vom 17.01.2011). Im Rahmen einer Bescheidprüfung wurde der Bf um Nachweis der außergewöhnlichen Belastungen ersucht. Da der entsprechende Vorhalt vom 17.06.2011 nicht fristgerecht beantwortet wurde, wurde im Bescheidaufhebungsverfahren ein neuer (vorläufiger) **Einkommensteuerbescheid vom 18.07.2011** erlassen, in dem die außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt nicht mehr berücksichtigt wurden (lediglich Ansatz des Freibetrages wegen eigener Behinderung in Höhe von 243,00 € und der außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt).

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf am 22.08.2011 **Berufung** und führte in einer ergänzenden Eingabe aus, *dass aufgrund der aktenkundigen Behinderung von mittlerweile 50% eine Streichung der damit zusammenhängenden außergewöhnlichen Belastungen trotz Nichtbeantwortung des Vorhalts nicht rechtmäßig gewesen sei*. Eine Aufstellung seiner außergewöhnlichen Belastungen samt Belegen wurde beigebracht. Im Zuge einer ausführlichen **Berufungsvorentscheidung vom 09.11.2011** wurden diese vom Finanzamt in folgendem Ausmaß anerkannt bzw. behandelt, wobei davon ausgegangen wurde, dass aufgrund des Umstandes, dass sich die Behinderung gegenüber früher nur um 10% erhöht hatte, die auf die Schädigung der Schulter entfallende Beeinträchtigung nur 10% (und damit keine für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung ohne Selbstbehalt ausreichende Behinderung) darstellen würde (Beträge in €):

Bezeichnung	Ohne Selbstbehalt (betr. Behinderung)	Mit Selbstbehalt (nicht f. Wirbelsäule)	Keine außergewöhl. Belastung
Apotheke A ¹⁾	22,60	128,65	229,40

Dr. U ²⁾	330,00		
P ³⁾		890,00	
H ⁴⁾			55,00
Dr. U ⁵⁾	550,00		
Apoth. M ⁶⁾	19,20	118,41	99,21
Dr. C ⁷⁾		25,90	
N ⁸⁾			19,80
E ⁹⁾	52,40	26,20	
Sonja O ¹⁰⁾			500,00
Dr. Z ¹¹⁾		425,38	
REHA ¹²⁾	364,98	364,98	441,00
28.03. – 18.04.		121,66	441,00
18.11. – 16.12.		461,00	336,00
18.11. – 16.12.			
18.11. – 16.12.			
Therapien ¹³⁾	443,12		
SUMME	1.782,30	2.562,18	2.121,41

Anmerkung 1: Laut Abrechnung der Apotheke A betrafen 17,80 € Schmerzmittel (Voltaren, Aspirin), 128,65 € Medikamente für andere Krankheiten (Prostata, Cholesterin,...) sowie 229,40 € Nahrungsergänzungsmittel (Magnesium, Selen,...) und Kosmetika. Der Behinderung wurden lediglich die Schmerzmittel zugerechnet.

Anmerkungen 2 und 5: Die Behandlungen Dr. U betrafen die Wirbelsäule (= ärztliche Verordnung)

Anmerkung 3: Die Gleitsichtbrille betraf nicht die Wirbelsäule (auch als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt erklärt).

Anmerkung 4: H/ GA : Shiatsu/Massage – Hinweis in der Berufungsvorentscheidung: keine Verordnung vorgelegt, daher keine außergewöhnliche Belastung

Anmerkung 6: Apotheke M: Hierüber gab es keine detaillierte Auflistung, sondern nur eine Bestätigung der Apotheke über 2008 verrechnete Rezeptgebühren von 38,40 € und andere Medikamente um 198,42 €. In der Berufungsvorentscheidung erfolgte eine Aufteilung im Schätzungswege: Rezeptgebühren 38,40 € - je 50% Wirbelsäule und andere Krankheiten; Rest 198,42 € - je 50% andere Krankheiten und Nahrungsergänzungsmittel

Anmerkung 7: Hausapotheke/Dr. C: Lt. Beleg Fieberblasensalben (Activir), eine Bepanthen-Heilsalbe und Hylak-Tropfen (Verdauung).

Anmerkung 8: N: Laut Beleg 2 Fitnessgummibänder "Energetics" à 9,99 €. Keine Anerkennung laut Berufungsvorentscheidung unter Hinweis die fehlende ärztliche Verordnung.

Anmerkung 9: E: 2 Rechnungen je 26,20 € betreffend verordnete Einlagen wurden als mit der Wirbelsäule zusammenhängend anerkannt; 1 Rechnung über 26,20 € für einen Schulter-Abduktionspolster wurde als nicht mit der Behinderung zusammenhängend nicht ohne Selbstbehalt anerkannt.

Anmerkung 10: Bezüglich der NUAD-Behandlung/O wurde in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass keine ärztliche Verordnung vorliegt. Eine schriftliche Bestätigung über die medizinische Erforderlichkeit des behandelnden Arztes wurde erst nach Anfragen durch die Abgabenbehörde eingeholt. Es wurde auch kein Ersatz durch die Sozialversicherung geleistet (siehe Vorhaltsbeantwortung im Beschwerdeverfahren vom 22.02.2014).

Der auf einem Blatt über die Beschreibung von NUAD und Lifewave angebrachte händische Vermerk des behandelnden Arztes, dass eine entsprechende permanente Therapie aus medizinischen Gründen unbedingt erforderlich sei, ist mit 02.02.2012 datiert.

Anmerkung 11: Die Aufwendungen/Schulterchirurgie Dr. Z wurden als nicht mit der attestierten Behinderung zusammenhängend als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt.

Anmerkung 12: Die Aufwendungen/REHA betrafen laut Belegen 2 Aufenthalte im Revitalzentrum S im Jahr 2008:

a) 28.03. – 18.04.2008:

Selbstbehalt = 364,98 €; Aufzahlung Komfortzimmer mit Zusatzbett für 21 Tage = 441,00 €.

Wegen Annahme eines Zusammenhangs mit der Wirbelsäule wurde der Selbstbehalt anerkannt. Die Aufzahlung/Komfortzimmer wurde nicht anerkannt, da sie aus gesundheitlicher Sicht nicht als zwangsläufig erachtet wurde.

Wie aus dem Gutachten des Bundessozialamtes vom 10.11.2008 hervorgeht, war die Reha im Frühjahr 2008 ebenfalls bereits wegen der Diagnose einer Rotorenmanschettenruptur rechts erforderlich gewesen.

b) 18.11. – 16.12.2008:

Selbstbehalte für Kur = 364,98 € + 121,66 €; Behandlungskosten 461,00 €.

Aufgrund eines Zusammenhangs mit der Schulter wurde in der Berufungsvorentscheidung kein Zusammenhang mit der Behinderung und eine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt. Die Aufzahlungen/Komfortzimmer (441,00 €) und Revitalsuite (336,00 €) wurden mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Wie aus dem Gutachten des Bundessozialamtes vom 10.11.2008 hervorgeht, kam es nach einem Fahrradsturz Ende Juli 2008 zu einer Ruptur der rechten Rotatorenmanschette (Schulteroperation im August 2008) und daraus folgend zu Bewegungseinschränkungen, weshalb auch die Behinderung im Schulterbereich mit 40% festgestellt wurde.

Anmerkung 13: Die Behandlungen im Therapiezentrum Fu (laut Belegen physiotherapeutische Bewegungshandlungen und Massagen) wurden nach Abzug der Ersätze der GKK (diesbezüglich waren ebenfalls Belege vorgelegt worden) als zwangsläufig im Zusammenhang mit der Wirbelsäule anerkannt.

Im Zuge der Berufungsvorentscheidung wurden auch die **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** geringfügig abgeändert (15.344,46 € anstatt wie bisher 15.274,92 €). Diese Änderung erfolgte aufgrund der Vorlage einer korrigierten Gewinnermittlung des Bf's vom 21.09.2011 in Anlehnung an die zwischenzeitig für das Jahr 2007 ergangenen Berufungsentscheidung und ist hier unstrittig.

Die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2008 erging endgültig, da keine Gründe für eine Vorläufigkeit mehr vorlagen (siehe Hinweis in der Begründung).

In seinen Ausführungen zum **Vorlageantrag vom 16.12.2011** wies der Bf darauf hin, dass bei einer Gesamtbehinderung von mehr als 25% jedenfalls Kosten der Heilbehandlung für die eingeschlossenen Behinderungen ohne Abzug eines Selbstbehalts zu berücksichtigen seien. Laut Schreiben vom 27.06.2012 (Begründungsergänzung) war die Unterbringung in höheren Zimmerkategorien notwendig. Zu den mit dem Operateur im Hinblick auf den Genesungserfolg abgestimmten notwendigen Terminen war aufgrund der sehr guten Buchungslage kein Einzelzimmer ohne Aufpreis verfügbar, sodass der Bf in den ausgewiesenen Zimmerkategorien untergebracht wurde. Der Bf belegte dies mit einer entsprechenden Bestätigung des Revitalzentrums S vom 14.06.2012.

Bezüglich der NUAD-Behandlungen legte der Bf eine Beschreibung von "NUAD und Lifewave" vor, wonach durch Dehnung und Aktivierung der Energiepunkte eine Schmerzreduktion sowie eine verbesserte Beweglichkeit erreicht werden könnten, was eine günstige Ergänzung zu APM sei und durch Lifewaveprodukte unterstützt werde. Auf dieser findet sich eine Anmerkung des Arztes Dr. U, wonach im Zusammenhang mit den Wirbelsäulenbeschwerden eine entsprechende permanente Therapie aus medizinischen Gründen unbedingt erforderlich sei. Dieser handschriftliche Vermerk des Arztes auf der Beschreibung ist datiert mit 02.02.2012.

Zu den Therabändern/N (19,98 €) führte der Bf an, dass diese ebenfalls in Zusammenhang mit der attestierten Schulterbehinderung stünden. Eine Verordnung wurde nicht vorgelegt.

Insgesamt wurde vom Bf beantragt, dass die laut Berufungsvorentscheidung mit zumutbarer Mehrbelastung (= Selbstbehalt) berücksichtigten Kosten (= 2.562,18 €) sowie jene für NUAD-Behandlungen (500,00 €), für Therabänder (19,98 €) und Aufzahlungen/REHA (441,00 €+441,00 €+336,00 €) zuzüglich des Kilometersgeldes für 2 x 106 km von 169,60 € abzüglich der Haushaltsersparnis für 49 Tage von 256,27 €, in Summe daher 4.213,49 € als durch Behinderungen verursachte Kosten der Heilbehandlung ohne Selbstbehalt zusätzlich zu den bereits anerkannten berücksichtigt werden sollten.

Einkommensteuer 2009:

In seiner Einkommensteuererklärung 2009 machte der Bf an **außergewöhnlichen Belastungen aus dem Titel der Behinderung 3.494,46 €** geltend, die im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 10.09.2010 berücksichtigt wurden, in der Folge vom Finanzamt aber ebenfalls einer Überprüfung unterzogen wurden.

Im Vorhaltsverfahren legte der Bf eine entsprechende **Aufstellung** samt Belegen vor.

In seiner **Eingabe vom 21.09.2011** berichtigte der Bf seine **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** entsprechend der für 2007 ergangenen Berufungsentscheidung, indem er die EDV-Kosten um einen Privatanteil von 40% kürzte, sodass sich die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nunmehr auf 2.429,15 € beliefen.

Mit **Schreiben vom 14.11.2011** wurde der Bf aufgefordert, die außergewöhnlichen Belastungen bis 1. Dezember 2011 entsprechend der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2008 aufzugliedern.

Da dies nicht geschah, erging im wiederaufgenommenen Verfahren am **24.02.2012** ein **neuerlicher Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009**, in dem mit Ausnahme des Freibetrages wegen Behinderung keine außergewöhnlichen Belastungen in Ansatz gebracht wurden. Begründend wurde darauf hingewiesen, *dass trotz Erinnerung und zweimaliger Fristverlängerung der Vorhalt vom 14.11.2011 nicht beantwortet worden sei*. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden im Bescheid – offenbar versehentlich – mit 2.199,62 € (wie laut Erklärung) anstatt, wie im Vorhaltsverfahren korrigiert, mit 2.429,15 € berücksichtigt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 erhob der Pflichtige **Berufung** und begehrte die Anerkennung von 2.339,01 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt sowie 581,73 € mit Selbstbehalt (sonstige Krankheiten). *Abgesehen davon, dass die für das gegenständlichen Jahr in Folge beantragten Kosten der Heilbehandlung jedenfalls die 40%-ige Behinderung betreffen, fände die Ansicht der Behörde, dass bei einer Gesamtbehinderung von mehr als 25% bei Kosten der Heilbehandlung für Teilbehinderungen unter diesem Prozentsatz ein Selbstbehalt abzuziehen sei, weder im Gesetz und der Verordnung noch in den Richtlinien oder in der Judikatur Deckung. Der in der VO genannte Mindestprozentsatz beziehe sich einerseits in § 1 darauf, dass ein solcher überhaupt Voraussetzung für diese Begünstigung sei, andererseits in § 2 auf Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung; im zutreffenden § 4 werde weder dieser noch ein weiterer angeführt. Dies lasse daher nur den Schluss zu, dass bei einer Gesamtbehinderung von mehr als 25% jedenfalls Kosten für die eingeschlossenen Behinderungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen seien.*

In einer der Berufung beigelegten **Aufstellung für das Jahr 2009** ordnete der Bf die ursprünglich beantragten Aufwendungen folgendermaßen zu (Beträge in €):

Bezeichnung/ Beträge laut Aufstellung	Behinderung ohne zumutbare MB	Rest mit zumutbarer MB
--	--	-----------------------------------

Apotheke A ¹⁾ /447,90	100,80 (Wirbelsäule)	128,65
Apotheke A ²⁾ /396,20	396,20 (Wirbelsäule)	
Sonst. Apotheken ³⁾ /53,60	19,20 (Wirbelsäule)	
Dr. U ⁴⁾ /605,00	605,00 (Wirbelsäule)	
Y ⁵⁾ /240,16		
Dr. Ec ⁶⁾ /290,00	290,00 (Wirbelsäule)	
Dr. Hh ⁷⁾ /180,00		180,00
Dr. Fs ⁸⁾ /33,08		33,08
E ⁹⁾ /53,60	53,60 (Wirbelsäule)	
Sonja O ¹⁰⁾ /385,00	385,00 (Wirbelsäule)	
Dr. Z ¹¹⁾ /99,79	99,79 (Schulter)	
H ¹²⁾ /240,00		240,00
Therapien ¹³⁾ /389,42	389,42 (Wirbelsäule)	
Sonstiges ¹⁴⁾ /80,00		
SUMME 3.493,75	2.339,01 (2.239,22 Wirbelsäule, 99,79 Schulter)	581,73

Anmerkung 1: Siehe in diesem Zusammenhang eine Aufstellung mit mehreren Medikamenten (mit und ohne Rezeptgebühren)- Rest in Höhe von 218,45 € nicht mehr als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht (Nahrungsergänzungsmittel).

Anmerkung 2: Laut Belegbeilage 2 x 198,10 € (Hyalgan Spramp 2 ml, 5 St.)

Anmerkung 3: = 3 Rechnungen (Magnesiumbrausetabletten, Bepanthol Lipstic, Activir plus, Zink Dragees, Fenistil Gel)- Rest in Höhe von 34,40 € nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Anmerkung 4: Laut Belegen 6 APM-Behandlungen im Zusammenhang mit der Diagnose "Diskopathie LWS" (330,00 €) und 5 energetische Behandlungen (275,00 €)

Anmerkung 5: Lt. Mail-Rechnung vom 5.6.2009 Atrosan Gelatine-Kapseln, Biogelat Magnesium plus Kalium Filmtabletten, Biogelat Lutein Kapseln Augen, Zink-, Selen Plus- und Folsäure Plus Dragees von Dr. Böhm sowie Dr. Böhm Magnesium Sport Brausetabletten (keine Rezeptgebühren) – nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Anmerkung 6: Laut Beleg Hyaluron-Therapie (Injektionen); die Behandlungen wurden laut Vorhaltsbeantwortung vom 22.02.2014 vom behandelnden Arzt durchgeführt (ärztliches Rezept). Die GKK leistete keinen Ersatz.

Anmerkung 7: = Mundhygiene (2 x 90,00 €)

Anmerkung 8: = Rechnung/Augenarzt

Anmerkung 9: Es handelte sich hierbei um 2 Behelfe zu je 26,20 € (Bein-Fuß-Bandagen)

Anmerkung 10: Laut Kasseneingangsbelegen bzw. Bestätigung von Fr. O handelte es sich um eine "NUAD-Anwendung" (100,00 €), eine SNR-Anwendung (35,00 €) sowie 3 weitere Leistungen (2 x 100,00 € und 1 x 50,00 €).

Anmerkung 11: Laut Beleg des Diakonissenkrankenhauses lag den Behandlungen die Diagnose "Chronische Rotatorenmanschettenmassenruptur" zugrunde; die Leistungen der Gebietskrankenkasse wurden abgezogen.

Anmerkung 12: Laut 3 Belegen vom 26.08, 30.10. und 03.12.2009/H à 80 € wurde jeweils eine Colon-Hydro-Therapie vorgenommen. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 22.02.2014 erfolgte diese über ärztliche Empfehlung von Dr. U zur Behebung von Narkosefolgen. Die Therapie wurde von der GKK nicht unterstützt. Eine ärztliche Verordnung wurde nicht vorgelegt.

Anmerkung 13: Laut Rechnung des Therapiezentrums Fu/ Sch 190,00 € für 5 klassische Massagen; lt. Abrechnung/GKK für Behandlung/ Ag (= 2008 physiotherapeutische Bewegungshandlungen) Eigenleistung = 199,42 €

Anmerkung 14: Laut Belegen 2 x 40,00 € Augen Fitnesstraining/ W

Die restlichen geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 573,01 € (Anmerkungen 1, 3, 5 und 14) wurden nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Der Berufung wurde außerdem eine Beschreibung von "NUAD und Lifewave" samt ärztlicher Bestätigung der unbedingten Erforderlichkeit der Therapie vom 02.02.2012 beigelegt (siehe Beschreibung 2008/Anm. 10).

Einkommensteuer 2010:

In seiner Einkommensteuererklärung 2010 machte der Bf neben außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von 3.839,00 € an **außergewöhnlichen**

Belastungen aus dem Titel der Behinderung 6.828,00 € geltend, die im ursprünglichen **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 09.09.2011** berücksichtigt wurden, in der Folge vom Finanzamt aber ebenfalls einer Überprüfung unterzogen wurden.

Mit **Schreiben vom 14.11.2011** (siehe auch 2009) wurde der Bf aufgefordert, die außergewöhnlichen Belastungen entsprechend der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2008 aufzugliedern.

Da dieser Vorhalt innerhalb verlängerter Frist bis 14.02.2012 nicht beantwortet wurde, erging nach Aufhebung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO am **24.02.2012** neuerlich ein **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010**, der an außergewöhnlichen Belastungen nur den Freibetrag wegen eigener Behinderung berücksichtigte. Hinsichtlich der Begründung wurde auf jene des Jahres 2009 verwiesen.

Auch gegen diesen Bescheid erhob der Pflichtige mit Schriftsatz vom 02.04.2012 **Berufung**, die im Wortlaut gleich lautete wie jene betreffend den Einkommensteuerbescheid 2009.

In einer der Berufung beigelegten **Aufstellung für das Jahr 2010** ordnete der Bf die beantragten Aufwendungen folgendermaßen zu (Beträge in €; die Belege wurden im Rahmen des Beschwerdeverfahrens dem Bundesfinanzgericht vorgelegt):

Bezeichnung/ Beträge lt. Aufstellung	Behinderung ohne zumutbare MB	Rest mit zumutbarer MB
Apotheke A ¹⁾ /811,00	434,05 (Wirbelsäule)	
Apotheke A ²⁾ /29,90	29,90 (Wirbelsäule)	
Sonst. Apotheken ³⁾ /159,10	46,40 (Wirbelsäule)	
Dr. U ⁴⁾ /550,00	550,00 (Wirbelsäule)	
Dr. Wf ⁵⁾ /20,00		
Lz ⁶⁾ /155,04	155,04 (Wirbelsäule)	
Mag. P. Da ⁷⁾ /1.666,40	1.666,40 (Wirbelsäule)	
Dr. Fs ⁸⁾ /70,96		70,96
E ⁹⁾ /89,30	89,30 (Wirbelsäule)	
Sonja O ¹⁰⁾ / 875,00	875,00 (Wirbelsäule)	
Dr. Hb / Dr. Sp ¹¹⁾ / 193,86	193,86 (Wirbelsäule)	
H. Mr , I ¹²⁾ /245,00	245,00 (Wirbelsäule)	
M. Bg , I ¹³⁾ /1 76,00	176,00 (Wirbelsäule)	
Dr. Hh ¹⁴⁾ / 2.944,00		2.944,00
Dr. Hr , I ¹⁵⁾ / 195,32	195,32 (Wirbelsäule)	
S. Hu ¹⁶⁾ /252,72	252,72 (Wirbelsäule)	
P ¹⁷⁾ /875,00		875,00
REHA ¹⁸⁾ /1.259,98	1.259,98 (Wirbelsäule)	

Lifewave ¹⁹⁾ /98,42	98,42 (Wirbelsäule)	
SUMME/ 10.667,00	6.267,39 (Wirbelsäule)	3.889,96

Anmerkungen 1 bis 3: Laut Übersicht der Apotheke über die im Jahr 2010 verrechneten Artikel wurden neben mehreren Posten über kleinere Beträge vor allem zwei Packungen "HYALGAN SPRAMP 2 ML, 5 ST" à 188,20 Euro verrechnet. Unter den kleineren Posten befanden sich Aufwendungen für Medikamente gegen Muskelverspannungen, Rheuma, Gelenkentzündungen und Schmerzen im Bereich der Wirbelsäule sowie Medikamente für andere Krankheiten (zB Prostata, Erkältungen etc.). Daneben wurden auch Kosten für Nahrungsergänzungsmittel (zB Magnesium, Selen, Zinkkapseln) verrechnet. Die Hyalgan-Behandlung (Injektionen) wurde laut Vorhaltsbeantwortung vom 22.02.2014 von einem Arzt durchgeführt. Die GKK leistete keinen Ersatz.

Anmerkung 4: Dieser Posten umfasst zwei Rechnungen über zehn vom Arzt durchgeführte APM- Behandlungen (Akupunktmassagen gegen Schmerzen).

Anmerkung 5: Es handelt sich um eine Rechnung des Dermatologen Dr. Wf, die nicht als außergewöhnliche Belastung beantragt wurde.

Anmerkung 6: Laut Honorarnote für Bewegungsbehandlungen und Heilmassagen nach Abzug des Kostenersatzes/GKK.

Anmerkung 7: Zwei Honorarnoten für Psychotherapiesitzungen. Als Diagnose sind depressive Verstimmung, Schlafstörung (**nichtorganische** Insomnie), Existenzängste sowie traumatische Belastungsstörungen ausgewiesen. Für die beiden Rechnungen von 900,00 Euro und 810,00 Euro wurden von der GKK laut vorgelegten Belegen 218,00 Euro sowie 174,40 Euro an Ersätzen geleistet. Es ergab sich somit ein Restbetrag von 1.317,60 als außergewöhnliche Belastung.

Anmerkung 8: Aufwendungen für den Augenarzt.

Anmerkung 9: Die Aufwendungen/E betreffen zum Teil (34,50 Euro) die Anschaffung von Wärmewäsche. Der Beleg enthält im Gegensatz zu verordneten Produkten keinen Vermerk über eine Verordnung. Die übrigen Aufwendungen betreffen Maßeinlagen (2 x 27,40 Euro - Vermerk "Verordnung" auf den Belegen).

Anmerkung 10: Diese Aufwendungen resultieren laut vorgelegten Belegen aus SNR-Anwendungen (10 SNR-Anwendungen à 50,00 Euro) und NUAD-Anwendungen (4 Anwendungen à 100,00 Euro).

Anmerkung 11: Diese Aufwendungen wurden laut Belegen für ärztliche Behandlungen im Zusammenhang mit der Cervicobrachialgie getätigt.

Anmerkung 12: Bei den Massagen handelte es sich um APM, das heißt Akupunktmassagen nach Penzel.

Anmerkung 13: Die Rechnung/Bg über 176,00 Euro betraf Gesundheitscoaching, Mentaltraining und Bachblütenessenz. Eine ärztliche Verordnung, die die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen bestätigt hätte, wurde nicht vorgelegt.

Anmerkung 14: Bei den Aufwendungen/Dr. Hh handelt es sich um Zahnbehandlungskosten (inklusive Mundhygiene um 94,00 Euro).

Anmerkungen 15 und 16: Für die Behandlungen/Dr. Hr (Diagnose C-Syndrom) sowie S. Hu (Heilgymnastik) wurden GKK-Ersätze geleistet und abgezogen.

Anmerkung 17: Die Aufwendungen/P betrafen eine Brille.

Anmerkung 18: Laut Rechnungen vom 28.01. und 18.02.2010 des "Medizinischen Zentrums Bad I" (= Fachklinik für degenerative Erkrankungen des Bewegungs- und Stützapparates) absolvierte der Bf dort einen REHA-Aufenthalt von 27.01. bis 23.02.2010, wofür ihm auch ein von ihm zu leistender Selbstbehalt verrechnet wurde. Darüber hinaus wurde ihm für insgesamt 27 Tage ein Zuschlag für die Überlassung eines Doppelzimmers zur Einzelnutzung verrechnet (= 420,00 Euro + 120,00 Euro).

Anmerkung 19: Dabei handelt es sich laut Beleg um die Aufwendungen für ein Energy Enhancer Product, das ist ein Lifewave-Produkt (= spezielles Pflaster zur Schmerzlinderung; <http://www.wellness-business-online.de/html/energy-enhancer.html>). Eine entsprechende ärztliche Verordnung im Vorfeld der Bestellung wurde nicht vorgelegt. Die vom Bf vorgelegte Bestätigung samt Vermerk/Dr. U stammt erst vom 02.02.2012.

Aufwendungen in Höhe von 509,65 € (siehe Anmerkungen 1, 3 und 5) vom Gesamtbetrag von 10.667,00 € wurden nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Der Berufung wurde außerdem wiederum eine Beschreibung von "NUAD und Lifewave" samt ärztlicher Bestätigung der unbedingten Erforderlichkeit der Therapie vom 02.02.2012 beigelegt (siehe Beschreibung 2008/Anm. 10).

In einer am 18.05.2012 eingebrachten **Ergänzung zu den Berufungen 2009 und 2010** wies der Bf auf die UFS-Entscheidung RV/0971-W/03 vom 27.8.2003 hin. Darin seien bei einem zu einer Gesamtbehinderung von 80% führenden Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art (Zuckerkrankheit: 60%, Parodontose und chronische Bronchitis als zusätzliche Behinderungen: 20%) die tatsächlichen Kosten für Krankheiten, derentwegen der Bf sich Zahnbehandlungen und wegen der Bronchitis einer ärztlich empfohlenen Kur unterzogen habe, aus dem Titel der Behinderung als außergewöhnliche Belastung ohne Anwendung eines Selbstbehaltes anerkannt worden. Somit erscheine die Einschränkung der Anerkennung von tatsächlichen Krankheitskosten aus dem Titel der Behinderung als außergewöhnliche Belastung ohne Anwendung eines Selbstbehaltes auf einzelne Behinderungen von weniger als 25% bei einer Gesamtbehinderung von mindestens 25% rechtswidrig.

Einkommensteuer 2011:

In seiner Einkommensteuererklärung 2011 machte der Bf aus dem Titel von Krankheitskosten neben **außergewöhnlichen Belastungen** mit Selbstbehalt solche ohne Selbstbehalt (Behinderung) in Höhe von 4.392,96 € geltend. Im Rahmen seiner Einkünfte erklärte er aus seiner Beteiligung an der "FAf GmbH & Mitg." **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** in Höhe von 2.573,41 €.

Mit **Schreiben vom 25.07.2012** wurde der Bf unter anderem auch um Nachweis der tatsächlichen Krankheitskosten gebeten.

Im Zuge der **Vorhaltsbeantwortung** wurde wiederum eine **Aufstellung samt Belegen 2011** vorgelegt, laut welcher Aufwendungen für Heilbehandlung der jeweiligen Behinderung bzw. den außergewöhnlichen Belastungen mit und ohne Selbstbehalt in folgender Weise zugeordnet wurden (Beträge in €):

Bezeichnung/ Beträge lt. Aufstellung	Behinderung ohne zumutbare MB	Rest mit zumutbarer MB
Apotheke A ¹⁾ /650,35	50,00 (Wirbelsäule)	
Apotheke A ¹⁾ /396,20	396,20 (Wirbelsäule)	
Sonst. Apotheken ²⁾ /75,90		
Dr. U ³⁾ /440,00	440,00 (Wirbelsäule)	
Mag. P. Da ⁴⁾ /1.227,60	1.227,60 (Wirbelsäule)	
E ⁵⁾ /56,00	56,00 (Wirbelsäule)	
Sonja O ⁶⁾ / 1.250,00	1.250,00 (Wirbelsäule)	
Dr. Fr ⁷⁾ /28,83		28,83
APM ⁸⁾ /100,50	100,50 (Wirbelsäule)	
Dr. Ig ⁹⁾ /20,00		20,00
S. Hu ¹⁰⁾ /250,98	250,98 (Wirbelsäule)	
Kur Bad Ck ¹¹⁾ / 653,06 – 31,38	653,06 -31,38 (WS)	
Y ¹²⁾ /239,55		239,55
SUMME /5.357,59	4.392,96 (Wirbelsäule)	288,38

Anmerkung 1: Laut Rezeptgebührenbestätigung für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2011 wurden als Rezeptgebühren, an Kosten für billigere Präparate und für Artikel auf Privatrezept bzw. ohne Rezept insgesamt 1.085,95 € verrechnet, davon wiederum, wie in den Vorjahren, zwei Packungen "Hyalgan Spramp" à 188,20 €, die zwar nicht dezidiert ausgewiesen sind, deren Geltendmachung aufgrund der Erfahrungen der letzten Jahre aber glaubhaft erscheint.

Anmerkung 2: Kein Beleg im Akt vorhanden (nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht).

Anmerkung 3: 2 Belege à 220,00 € vorhanden (Diagnose: Lumbalgie, Bandscheiben-OP, Cervicalsyndrom)

Anmerkung 4: 2 Honorarnoten über 900,00 € bzw. 720,00 € für Psychotherapie (Gesprächstherapie) – Diagnose: Depressive Verstimmung, Schlafstörung (nichtorganische Insomnie), Existenzängste, traumatische Belastungsstörung, abzüglich Erstattung/GKK iHv 392,40 €.

Anmerkung 5: 2 x verordnete Maßeinlagen à 28,00 €

Anmerkung 6: NUAD-Behandlungen lt. monatlichen Kasseneingangsbelegen (12 x 100,00 €, 1 x 50 €)

Anmerkung 7: Laut Honorarnote/Dr. Fr über 75,00 € (abzgl. Erstattung)

Anmerkung 8: Laut Beleg Akupunkt- und Meridianmassagen.

Anmerkung 9: Arztaufwendungen/Dr. Ig - vom Bf selbst als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend gemacht.

Anmerkung 10: 2 Honorarnoten/Heilgymnastik à 240,00 € (abzgl. Erstattung 229,02 €)

Anmerkung 11: Laut Rechnung/Kurhaus Bad Ck "Fasten nach Klostermedizin" vom 12.12. bis 17.12.2011 653,06 € abzüglich 6 x 5,23 € = 31,38 €.

Anmerkung 12: Laut Mail Magnesium-, Lutein, Zink, Selen, Folsäure-Produkte – Berücksichtigung mit Selbstbehalt beantragt .

Aufwendungen in Höhe von 676,25 € (siehe Anmerkungen 1 und 2) vom Gesamtbetrag von 5.357,59 € wurden nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht.

Laut **Mitteilung** des für die **Feststellung der Einkünfte** der Fa. FAF GmbH & Mitg. zuständigen Finanzamtes **vom 21.09.2012** beliefen sich die Einkünfte des Bf's im Jahr 2011 auf 2.573,41 €. Eine besondere Qualifikation der ausgewiesenen Einkünfte ist aus der Mitteilung nicht ersichtlich. Laut Feststellungsbescheid 2011 vom 21.09.2012, gerichtet an die Fa. FAF GmbH & Mitg. zu Händen deren Zustellungsbevollmächtigten, sind in den Einkünften Veräußerungs- und Aufgabegewinne im Ausmaß von 0,00 € enthalten.

Im **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 05.09.2012** wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß in Ansatz gebracht; die nachgewiesenen Kosten aus eigener Behinderung wurden als außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.446,55 € anerkannt. Begründend wurde hiezu ausgeführt, *dass bereits anlässlich der Veranlagung 2008 festgestellt worden sei, dass die beantragten Krankheitskosten teilweise nicht abzugsfähig gewesen wären. Von den abzugsfähigen Aufwendungen sei mangels eindeutiger Zuordenbarkeit in solche, die mit der Behinderung in Zusammenhang stünden, und solchen, die als Krankheitskosten unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden könnten, eine Aufteilung analog zu den im Jahr 2008 getroffenen Feststellungen erfolgt. Es seien somit 40% der beantragten Kosten unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes sowie 27% ohne Selbstbehalt berücksichtigt worden. 33% der beantragten Kosten seien als nicht abzugsfähig anzusehen. Auf die detaillierte Begründung zur Berufungsvorentscheidung 2008 vom 9.11.2011 werde verwiesen.* Im Einkommensteuerbescheid wurden auch die im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit beantragten Betriebsausgaben (Ausbildung zum Schamanen/

Energetiker) sowie außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit der Errichtung einer Gedenkstätte nicht anerkannt.

Gegen den angeführten Bescheid erhob der Pflichtige wiederum **Berufung** und führte im Wesentlichen aus, *dass die beantragten Kosten der Heilbehandlung von 4.392,96 €, die für das gegenständliche Jahr ausschließlich die 40%-ige Behinderung betreffen würden, rechtswidrig den außergewöhnlichen Belastung, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, zugerechnet worden seien. Außerdem sei verabsäumt worden, für die gewerblichen Einkünfte aus der Beteiligung an der Fa. FAF GmbH & Mitg. von 2.573,41 € den Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 4 Z 1a EStG 1988 iVm Abs. 5 Z 3 zu beantragen, da die Fa. mit Ende Oktober ihre Erwerbstätigkeit eingestellt habe. Es werde daher beantragt, entsprechend der vorliegenden Aufstellung 4.392,96 € gemäß § 4 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen und auf seine gewerblichen Einkünfte aus der Beteiligung an der Fa. FAF GmbH & Mitg. von 2.573,41 € den Hälftesteuersatz anzuwenden.*

Das Berufsbegehren war sohin auf eine andere Zuordnungen der Krankheitskosten zu den außergewöhnlichen Belastungen sowie auf die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb gerichtet.

Die Berufungen des Bf's wurden vom Finanzamt mit **Vorlageberichten vom 29.03.2012 (2008), 26.04.2012 (2009 und 2010) sowie 27.11.2012 (2011)** dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit BGBl I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständlichen Berufungen waren daher als Beschwerden zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

In **Beantwortung eines Vorhaltsschreibens** des Unabhängigen Finanzsenates vom 20.11.2013 legte der Bf am **22.02.2014** eine Kopie des Behindertenpasses vom 18.11.2008 mit Ausweis des Grades der Behinderung von 50% vor. Bezüglich des zugrunde liegenden Gutachtens wurde von ihm eine Ermächtigung zur Anforderung des Gutachten beim Bundessozialamt festgehalten.

Die NUAD-Behandlung (Frage nach einer ärztlichen Verordnung vor Beginn der Behandlungen) begründete der Bf mit einer ärztlichen Empfehlung wegen anhaltender Schmerzen und Einschränkungen in der Wirbelsäule. Die schriftliche Bestätigung dieser Empfehlung habe er nach Anfragen der Abgabenbehörde erbeten. Die Empfehlung sei

nicht Folge einer subjektiven Einschätzung gewesen. Die GKK habe sich nicht an den Kosten beteiligt.

Die REHA/S wurde laut Vorhaltsbeantwortung vom Arzt Dr. Z organisiert. Er habe den optimalen Termin definiert. Die Bestätigung des Gesundheitszentrums S vom 14.06.2012 wurde abermals beigelegt.

Über Ersuchen im Vorhaltsschreiben wurden auch die Belege betreffend die außergewöhnlichen Belastungen 2010 vorgelegt.

Zu den "Colon-Hydro-Therapien" 2009 wies der Bf auf eine ärztliche Empfehlung zur Behebung der Narkosefolgen hin; es habe keine Ersätze der GKK gegeben. Eine ärztliche Verordnung wurde nicht vorgelegt.

Zu "Hyalgan-Spramp 2l, 5 St." 2009 und 2010 verwies der Bf auf ärztliche Rezepte durch Dr. Zn und Dr. Ec, welche auch die Behandlungen durchführten. Die GKK hatte sich wiederum nicht an den Kosten beteiligt.

In der Folge wurde am 24.07.2015 vom Sozialministeriumservice (vormals Bundessozialamt) das **Gutachten** über die Zusammensetzung der 50%igen Behinderung vom 10.11.2008 übermittelt.

Die Unterlagen des Vorhaltsverfahrens sowie das Gutachten wurden dem **Finanzamt** im Zuge des Parteiengehörs zur Kenntnis übermittelt. Es wurde keine weitere Stellungnahme mehr abgegeben.

II) Beweiswürdigung:

Die Qualifikation der vom Bf als außergewöhnliche Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt geltend gemachten Aufwendungen basiert auf den vom Bf im Vorhaltsverfahren zum Teil im Rahmen der Veranlagung, zum Teil im Rahmen des Berufungsverfahren vor dem Finanzamt und zum Teil im Beschwerdeverfahren dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Belegen, die somit zur Gänze aktenkundig sind. Aus den im Akt des Finanzamtes aufliegenden Auszug über die Datenübermittlung des Bundessozialamtes (Sozialministeriumservice) war ab 2008 eine Behinderung im Ausmaß von 50%, nicht aber deren Zusammensetzung nach dem Ausmaß der Teilbeeinträchtigungen ersichtlich. Aus dem für die Vorjahre (ab 2004) aufliegenden Auszug ergab sich eine 40%ige Behinderung im Zusammenhang mit Beeinträchtigungen der Lendenwirbelsäule (nach einer Bandscheibenoperation) und Omalgie (Schulter). Nachdem vom Bf im Beschwerdeverfahren dem Bundesfinanzgericht nur eine Kopie des Behindertenpasses, aber kein Gutachten, aus dem die Zusammensetzung der Behinderung hervorgegangen wäre, vorgelegt werden konnte, wurde ein solches vom Sozialministeriumservice angefordert (der Bf hatte dies auch in seiner Vorhaltsbeantwortung angeregt). Daraus geht eindeutig die Zusammensetzung des Gesamtausmaßes der Behinderung von 50% aus zwei Teilbeeinträchtigungen im jeweiligen Ausmaß von 40% (40% Wirbelsäule; 40% Schulter nach Rupturen) hervor und war somit jeweils eine mehr als 25%ige Behinderung aus beiden Beeinträchtigungen

als erwiesen anzusehen, was dem diesbezüglichen (Haupt)Begehren des Bf's im Beschwerdeverfahren zum Erfolg verhelfen konnte. Aus dem Gutachten ergibt sich weiters, dass eine Rotatorenmanschettenruptur bereits zum ersten REHA-Aufenthalt im Frühjahr 2008 bzw. zu einer entsprechenden Beeinträchtigung geführt hatte. Das Gutachten wurde im Zuge des Parteiengehörs auch dem Finanzamt übermittelt und von diesem nicht in Zweifel gezogen.

2008:

Die Belege für 2008 wurden mit der Berufung vorgelegt. In einer ausführlichen Berufungsvorentscheidung vom 09.11.2011 wurde eine Zuordnung der Aufwendungen zu den außergewöhnlichen Belastungen wegen Beeinträchtigung der Wirbelsäule und der Schulter vorgenommen.

Bezüglich der Medikamente wurde darauf hingewiesen, dass Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel und Kosmetika nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden könnten und wurden diese zum Teil schätzungsweise zugeordnet. Ebenso wurde teilweise auf fehlende Verordnungen bzw. hinsichtlich der REHA-Aufenthalte (Komfortzimmer-Zuschlag) auf die fehlende medizinische Notwendigkeit verwiesen. Es wird in diesem Zusammenhang konkret auf die entsprechenden Anmerkungen im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung hingewiesen.

Gegen die Behandlung der Medikamentenkosten in der Berufungsvorentscheidung, welcher im Rahmen des Parteiengehörs Vorhaltscharakter zuzuschreiben ist, erhob der Bf keine Einwendungen mehr. Die medizinische Notwendigkeit der Therabänder (E) wurde ohne Vorlage einer ärztlichen Verordnung behauptet. Bezüglich der NUAD-Behandlungen wurde eine Beschreibung von "NUAD und Lifewave-Produkten" beigebracht, auf der sich ein händischer Vermerk des behandelnden Arztes über die medizinische Erforderlichkeit im Zusammenhang mit der Wirbelsäulenerkrankung findet, der allerdings vom 02.02.2012 (also nach Durchführung der Behandlungen der Jahre 2008 bis 2011) stammt. Bezüglich der Aufzahlung/Komfortzimmer bei den REHA-Aufenthalten 2008 wurde eine Bestätigung der REHA-Anstalt S vom 14.06.2012 vorgelegt, wonach zu den mit dem Operateur im Hinblick auf den Genesungserfolg abgestimmten notwendigen Terminen aufgrund der sehr guten Buchungslage kein Einzelzimmer ohne Aufpreis verfügbar gewesen sei, sodass der Bf in den ausgewiesenen Zimmerkategorien untergebracht worden sei.

Der Ansatz der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 15.344,46 €, wie in der Berufungsvorentscheidung vorgenommen, ist unstrittig und ergibt sich aus der vom Bf über Aufforderung des Finanzamtes vorgelegten geänderten Gewinnermittlung in Anlehnung an die Berufsentscheidung für das Jahr 2007. Es wurden gegen den entsprechenden Ansatz dieser Einkünfte in der Berufungsvorentscheidung im Vorlageantrag auch keine Einwendungen erhoben.

Die Einkommensteuerfestsetzung 2008 erfolgte in der Berufungsvorentscheidung vom 09.11.2011 endgültig, da keine Gründe für eine vorläufige Abgabenfestsetzung mehr vorlagen (siehe Hinweis in Punkt 1 der Begründung). Dies entspricht auch der Aktenlage. Auch der Bf hat in seinem Vorlageantrag dagegen keinerlei Einwendungen erhoben, weshalb dieser Punkt als unstrittig zu betrachten war.

2009:

Aufstellung und Belege betreffend außergewöhnliche Belastungen wurden im Vorhaltsverfahren betreffend die Bescheidprüfung vorgelegt. Vom Finanzamt wurde eine Zuordnung analog der Berufungsvorentscheidung 2008 vorgenommen.

In einer der Berufung beigelegten korrigierten Aufstellung wurden (entsprechend der Berufungsvorentscheidung 2008) vor allem die Medikamentenkosten nicht mehr zur Gänze als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Die bereits für 2008 vorgelegte nachträgliche Bestätigung betreffend NUAD vom 02.02.2012 wurde abermals in Kopie vorgelegt.

Dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2.429,15 € (und nicht wie versehentlich im angefochtenen Bescheid 2.199,62 € angesetzt) betragen, ergibt sich aus der vom Bf im Vorhaltsverfahren (siehe Eingabe vom 21.09.2012) dargestellten geänderten Gewinnermittlung in Anlehnung an die Berufungsentscheidung 2007, gegen welche auch seitens des Finanzamtes keine Einwände bestanden (siehe Aktenvermerk vom 26.04.2012).

2010:

Nachdem der Bf die beantragten außergewöhnlichen Belastungen über Aufforderung des Finanzamtes nicht entsprechend der Berufungsvorentscheidung 2008 aufgegliedert hatte, wurden diese im angefochtenen Bescheid nicht anerkannt.

Erst seiner Berufung legte der Bf eine korrigierte Aufstellung bei, die wiederum analog zur Berufungsvorentscheidung 2008 geringere Medikamentenkosten als außergewöhnliche Belastungen auswies. Ebenso wurde wieder die Bestätigung über die NUAD-Behandlungen vom 02.02.2012 in Kopie beigelegt.

Die Belege betreffend die außergewöhnlichen Belastungen wurden erst im Beschwerdeverfahren über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes am 22.04.2014 vorgelegt.

2011:

Im Zuge der Veranlagung brachte der Bf über Aufforderung des Finanzamtes eine Aufstellung der außergewöhnlichen Belastungen samt Belegen bei. In analoger Vorgangsweise zur Berufungsvorentscheidung 2008 wurden auch hier die Medikamentenkosten nur teilweise geltend gemacht.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 05.09.2012 wurden die außergewöhnlichen Belastungen mit und ohne Selbstbehalt jeweils mit einem Prozentsatz geschätzt. Das gegenständliche Beschwerdebegehren ist auf die Anerkennung von 4.392,96 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt gerichtet. Dieser Betrag ergibt sich aus der vorgelegten Aufstellung.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden im angefochtenen Bescheid erklärungsgemäß mit 2.573,41 € in Ansatz gebracht. Dies entspricht auch der Mitteilung des Feststellungsfinanzamtes vom 21.09.2012. Aus dieser Mitteilung ergibt sich kein Hinweis auf die Anwendung eines begünstigten Steuersatzes wegen Vorliegens eines Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes. Dem Feststellungsbescheid 2011 vom 21.09.2012, der an die Fa. FAF GmbH & Mitges. zu Händen deren Zustellungsbevollmächtigten

ergangen ist, ist dezidiert zu entnehmen, dass in den Einkünften keine Veräußerungs- oder Aufgabegewinne enthalten sind bzw. diese 0,00 € betragen. Die Anwendung des Hälftesteuersatzes wegen Einstellung der Erwerbstätigkeit durch die Firma auf den der Höhe nach unstrittigen Betrag an Einkünften aus Gewerbebetrieb wurde vom Bf erst im Rahmen der Berufung beantragt.

Die Nichtanerkennung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Ausbildung zum Schamanen/Energetiker) wurde vom Bf in seiner Berufung nicht bekämpft und ist insofern unstrittig.

Zusätzlich zu den obigen allgemeinen Darstellungen zur Beweissituation in den einzelnen Jahren wird hinsichtlich der Beweiswürdigung für sämtliche beschwerdegegenständlichen Zeiträume außerdem auf die **zu den einzelnen Posten** im Rahmen der Sachverhaltsfeststellungen und rechtlichen Beurteilung dargestellten näheren Erläuterungen hingewiesen.

Zu den **rechtlichen Erfordernissen der Nachweisführung** im Zusammenhang mit der Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen wird auf die folgenden Ausführungen unter Punkt III), E)/Rechtliche Beurteilung verwiesen.

III) Rechtliche Beurteilung/Außergewöhnliche Belastungen:

A) Streitpunkte:

Im gegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass der Bf über einen Behindertenpass vom 18.11.2008 verfügt, der eine **Behinderung von 50%** bescheinigt und ihm daher ein jährlicher Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 von 243,00 Euro zusteht.

Unstrittig war zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens außerdem, dass der Bf in den Jahren 2008 bis 2011 Heilbehandlungskosten, darunter auch solche, die im Zusammenhang mit seiner Behinderung angefallen sind, bestreiten hatte müssen.

In Streit stand aber

- einerseits die **Zuordnung von Aufwendungen zu den Heilbehandlungskosten** generell und
- andererseits die Zuordnung zu jenen Heilbehandlungskosten, die eine **außergewöhnliche Belastung mit oder ohne Selbstbehalt** bedingen, im Speziellen.

B) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

Gemäß **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen **außergewöhnliche Belastungen** abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Belastung ist **außergewöhnlich**, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Gemäß **§ 34 Abs. 4 EStG 1988** beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, 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%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht;
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6.000 Euro jährlich erzielt;
- für jedes Kind (§ 106).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen (**§ 34 Abs. 5 EStG 1988**).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt **§ 34 Abs. 6 EStG 1988** einen Abzug auch **ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes**. Dazu gehören u.a. "Mehraufwendungen aus dem Titel der **Behinderung**, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen" (**§ 34 Abs. 6 5. Teilstrich EStG 1988**). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind (**§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988**).

Nach **§ 35 Abs. 1 EStG 1988** steht ein Freibetrag gemäß Abs. 3 zu, wenn der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen u.a. durch eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und er keine pflegebedingte Geldleistung erhält.

Gemäß Abs. 3 beträgt der Freibetrag bei einer Behinderung von 50% 243 Euro, wobei ein solcher Freibetrag nach dieser Bestimmung erst beginnend ab einer Behinderung von 25% gewährt wird.

Nach **§ 35 Abs. 7 EStG 1988** kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Zu § 34 Abs. 6 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 ist die **Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 416/2001 idF BGBl II 430/2010, (VO außergewöhnliche Belastungen)** ergangen.

Nach **§ 1 Abs. 1 VO außergewöhnliche Belastungen** sind die in §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige u.a. Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt (**§ 1 Abs. 2 VO außergewöhnliche Belastungen**).

Die Mehraufwendungen gemäß § 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (**§ 1 Abs. 3 VO außergewöhnliche Belastungen**).

In **§ 2 Abs. 1 VO außergewöhnliche Belastungen** werden für bestimmte Krankheiten Pauschbeträge für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten festgelegt. Nach **Abs. 2** sind bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3 VO außergewöhnliche Belastungen betrifft Mehraufwendungen wegen Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges.

Nach **§ 4 VO außergewöhnliche Belastungen** in **§ 4** sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie (die hier relevanten) **Kosten der Heilbehandlung** im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

C) Krankheitskosten bzw. Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung/ Allgemeines:

Krankheitskosten stellen grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung dar, da sie dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Aber nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erwachsen **nur solche Krankheitskosten zwangsläufig**, die **typischerweise mit einer Heilbehandlung verbunden** sind, nicht aber Kosten zur Vorbeugung von Krankheiten (VwGH 24.06.2004,

2001/15/0109, unter Verweis auf VwGH 23.05.1996, 95/15/0018, und *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 34 Tz 38 "Krankheitskosten"). Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen, die **unmittelbar** zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden, nicht aber bloß mittelbar mit der Krankheit zusammenhängende Kosten (VwGH 23.05.1996, 95/15/0018; *Fuchs/Unger* in *Hofstätter-Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 34 Anhang II – ABC Tz 35 "Krankheitskosten").

Als Heilbehandlungskosten abzugsfähig sind beispielsweise Aufwendungen für Arzt und Krankenhaus, Medikamente, Heilbehelfe, Hilfsmittel, Ambulanzgebühren, Behandlungsbeiträge, Selbstbehalte, Zuzahlungen etc. (Jakom/*Baldauf*, EStG, 2015, § 34 Rz 90 "Krankheitskosten").

Da die getätigten Maßnahmen nachweislich zur Heilung oder Linderung der Krankheit notwendig sein müssen, fordern Lehre und Rechtsprechung für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen als Nachweis jedenfalls eine **ärztliche Verordnung**, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch **vor Beginn der Behandlungsleistungen** zu erfolgen hat (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136; BFG 17.04.2015, RV/2101415/2014 mwN).

Im Allgemeinen ist eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor Anwendung) erstellte ärztliche Verordnung ein geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme. Aber auch wenn die Kosten teilweise von der Sozialversicherung gedeckt werden, wird von medizinischer Notwendigkeit auszugehen sein.

Das Vorliegen einer ärztlichen Verschreibung im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes ist insbesondere bei Kosten, die durch die allgemeine Lebensführung verursacht sind (UFS 07.05.2013, RV/0028-W/13 mwN), somit zur nachweisbaren Abgrenzung von Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, die nach einhelliger Rechtsmeinung nicht abzugsfähig sind, unerlässlich (*Doralt*, EStG¹¹, § 34 Rz 78 "Krankheitskosten"). Zu derartigen (nicht abzugsfähigen) allgemeinen Gesundheitsvorsorgemaßnahmen zählen Aufwendungen für Stärkungsmittel, Vitaminpräparate, Nahrungsergänzungsmittel oder Körperpflegeprodukte, außer die Verwendung ist im Einzelfall medizinisch indiziert, was der/die Steuerpflichtige nachzuweisen hat. Eine ärztliche Verschreibung ist auch für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches medizinisches Personal erforderlich (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 34 Anm. 78 "Krankheitskosten").

Auch Aufwendungen aus dem Bereich der **Alternativ- und Naturmedizin**, für **Nahrungsergänzungsmittel** und **Massagen** können dann als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, wenn die Zwangsläufigkeit durch ärztliche Verordnungen nachgewiesen ist (UFS 07.05.2013, RV/0028-W/13).

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von **Kuraufenthalten** ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens 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 aufgrund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, weil zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136; VwGH 22.12.2004, 2011/15/0116).

In seinem Erkenntnis VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136, hat der Verwaltungsgerichtshof bekräftigt, dass dieses Erfordernis einer ärztlichen Verordnung vor Beginn der Behandlung auch für den Besuch von Fitnessstudios gilt. In diesem Zusammenhang hat er auf ein Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes BFH 14.08.1997, III R 67/96, hingewiesen, in dem dieser betreffend Aufwendungen für eine "medizinische Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio die **Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens** hervorgestrichen hat, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die medizinische Betreuung erwachsen, auch dann zwangsläufig anfallen, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, sofern die höheren Aufwendungen aus triftigen Gründen anfallen. **Die triftigen medizinischen Gründe** müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, die ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 13.05.1986, 85/14/0181).

D) Zur Abgrenzung der (behinderungsbedingten) außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt von den übrigen Heilbehandlungskosten mit Selbstbehalt:

1) Allgemeines:

Der Bf hatte in den beschwerdegegenständlichen Jahren unbestritten Aufwendungen für Krankheiten, die nicht mit seiner Behinderung in Zusammenhang standen, und solche, die im Zusammenhang mit seiner Behinderung standen.

Dass das Ausmaß des Grades seiner Behinderung über 25% lag, ist eindeutig.

Aufgrund der eingangs zitierten Normen des § 34 Abs. 6 EStG 1988 iVm §§ 1 und 4 VO über außergewöhnliche Belastungen durfte er somit Aufwendungen, die durch seine Behinderung bedingt waren, als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt geltend machen.

Bei den ohne Selbstbehalt geltend gemachten Kosten der Behinderung bedarf es eines **unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs mit der Behinderung**, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt. Soweit dieser nicht offensichtlich ist, ist er zumindest glaubhaft zu machen. Die Aufwendungen müssen zwangsläufig erwachsen. Kosten, die der Behandlung anderer Krankheiten dienen, können nur als zusätzliche außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt berücksichtigt werden (Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 35 Rz 13; VwGH 18.05.1995, 93/15/0079; UFS 09.05.2007, RV/0801-L/03).

Dies bedeutet, dass die geltend gemachten **Aufwendungen je nachdem**, ob sie **unmittelbar durch die Behinderung** des Bf's oder **durch andere Krankheiten**, die nicht vom festgestellten Ausmaß der Behinderung verursacht waren, den **außergewöhnlichen Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt** zuzuordnen waren.

2) Zum Ausmaß der Behinderung bzw. zum Ausmaß der auf das jeweilige Leiden des Bf's (Wirbelsäule/Schulter) entfallenden Behinderung:

Im gegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass der Bf über einen Behindertenpass vom 18.11.2008 verfügt, der eine **Gesamtbehinderung von 50%** bescheinigt. Dieses Ausmaß der Behinderung wurde dem Finanzamt auch im Wege des Datenaustausches gemäß § 35 Abs. 8 EStG 1988 vom Bundessozialamt übermittelt.

Dieser Behinderung liegen laut nunmehr vorliegendem Gutachten des Bundessozialamtes, Landesstelle OÖ, vom 10.11.2008 **zwei Teilbehinderungen** (Schmerzen/Lendenwirbelsäule nach Bandscheibenoperation sowie Rotatorenmanschettenruptur/rechte Schulter) **von jeweils 40%** zugrunde, die zu einem Gesamtgrad der Behinderung von 50% führen.

Zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens bestand zunächst Uneinigkeit darüber, ob die im Zusammenhang mit der Behinderung infolge der Schulterverletzungen im Jahr 2008 stehenden Aufwendungen gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 als Heilbehandlungskosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes in Ansatz gebracht werden konnten.

Da der Grad der Behinderung aufgrund eines Wirbelsäulenleidens nach einer Bandscheibenoperation im Jahr 2001 schon vor der Schulterverletzung 40% betragen und sich danach nur um 10% erhöht hatte, ging das Finanzamt diesbezüglich nicht von einer Behinderung aus, die eine Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Aufwendungen ohne Selbstbehalt gerechtfertigt hätte, zumal sich die Zusammensetzung des Grades der Behinderung aus der Aktenlage nicht ergab.

Wie jedoch nunmehr aus dem im Beschwerdeverfahren vom Sozialministeriumservice (früher Bundessozialamt) beigebrachten Gutachten über den Grad der Behinderung eindeutig hervorgeht, beträgt der **Grad der Behinderung bezüglich beider Gesundheitsschädigungen (Wirbelsäule und Schulter) jeweils 40%** und entspricht dies einem Dauerzustand (siehe hiezu auch Ausführungen zum Sachverhalt und zur Beweiswürdigung).

Insofern erübrigt sich auch eine weitere Auseinandersetzung mit den Einwendungen des Bf's in seinem Beschwerdebegehren auf Anerkennung sämtlicher durch seine beiden Behinderungen bedingten Aufwendungen ohne Selbstbehalt, da diesem ohnehin schon aufgrund des nunmehr aktenkundigen Gutachtens beigetreten werden konnte.

Allerdings darf in diesem Zusammenhang auf die in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 35 Anm. 30 (Stand: 1.9.2013) vertretene Ansicht von *Wanke* hingewiesen werden, dass bei mehreren Behinderungen zu prüfen wäre, ob diese jeweils die 25%-Grenze überstiegen.

Dies war, wie sich aus dem Gutachten ergibt, gegenständlich unbestritten der Fall.

Da im Zusammenhang mit beiden die Gesamtbehinderung von 50% bedingenden Gesundheitsbeeinträchtigungen jeweils eine mehr als 25%ige Behinderung als erwiesen anzusehen ist, sind **sowohl die mit der Wirbelsäule als auch mit der Schulter in Zusammenhang stehenden Heilbehandlungskosten** gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 4 VO den außergewöhnlichen Belastungen, die **ohne Selbstbehalt** in Ansatz zu bringen sind, zuzuordnen.

E) Zur Nachweisführung hinsichtlich der Aufwendungen zu den außergewöhnlichen Belastungen:

Außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Die Behörde ist jedoch nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen. Ein Vorhalt bezüglich der Beibringung von Beweisen ist in diesem Zusammenhang üblicherweise ausreichend.

Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt also in erster Linie der Partei (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 7 und die dort zit. Jud.). Der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung – wie zB eine außergewöhnliche Belastung – in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und glaubhaft zu machen sind (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 34 Abs. 1 Tz 23 und die dort zit. Jud.; UFS 07.05.2013, RV/0028-W/13).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei Begünstigungstatbeständen (dazu gehört auch § 34 EStG 1988) der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund (VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077). Es liegt an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen. Der Bf ist daher bei Geltendmachung höherer Beträge als der Pauschbeträge als außergewöhnliche Belastung zu einer den ursächlichen Zusammenhang von Heilbehandlungen mit der Behinderung erkennen lassenden Darstellung verpflichtet (VwGH 18.05.1995, 93/15/0079 mwN).

F) Für die einzelnen Jahre ergibt sich aufgrund obiger Erwägungen folgende Zuordnung (Beträge jeweils in Euro):

EINKOMMENSTEUER 2008:

Bezeichnung/ Beträge laut Erklärung	Außergewöhl. Bel. ohne Selbstbehalt (Behinderung)	Außergewöhl. Bel. mit Selbstbehalt (and. Krankheiten)	Keine außergewöhnliche Belastung
---	--	--	--

Medikamente/ Apotheke A/ 375,85 ¹⁾	17,80	128,65	229,40
Dr. U/ 330,00 ²⁾	330,00		
P/ 890,00 ³⁾		890,00	
H/ 55,00 ⁴⁾			55,00
Dr. U/ 550,00 ⁵⁾	550,00		
Apotheke M/ 236,82 ⁶⁾	19,20	118,41	99,21
Dr. C/ 25,90 ⁷⁾		25,90	
N/Therabänder/ 19,98 ⁸⁾			19,98
E/Behelfe/ 3x 26,20 ⁹⁾	78,60		
NUAD/O/ 500,00 ¹⁰⁾			500,00
Dr. Z/ 425,38 ¹¹⁾	425,38		
REHA 2.530,87 ¹²⁾	2.530,87 -256,27 +169,60		
Therapien 443,12 ¹³⁾	443,12		
SUMME (6.374,85)	4.308,30	1.162,96	903,59

Anmerkung 1:

Wie oben unter Punkt D), 1) dargelegt, waren die Aufwendungen für **Medikamente** den außergewöhnlichen Belastungen nach dem Verursachungsprinzip (Behinderung/ andere Krankheiten) zuzuordnen. Die lediglich Gesundheitsvorsorgemaßnahmen dienenden Aufwendungen für Produkte (zB Nahrungsergänzungsmittel) konnten nicht als zwangsläufig erwachsen und damit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (siehe obige allgemeine Ausführungen).

Eine entsprechende Zuordnung samt ausführlicher Begründung erfolgte schon in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes und wendete sich auch der Bf in seinem Vorlageantrag nicht mehr gegen eine solche Aufteilung. Insofern war die Zuordnung nicht mehr strittig. Der geringfügig abgeänderte Betrag von 17,80 € (Schmerzmittel) gegenüber der Berufungsvorentscheidung (22,60 €) ergab sich aus der Addition der Aufwendungen/ Schmerzmittel laut Belegen.

Anmerkungen 2 und 5:

Dass die durch den Arzt durchgeführten **APM-Behandlungen** (Akupunktmassagen gegen Schmerzen) medizinisch durch die Behinderung indiziert sind, erscheint glaubhaft (Vermerk/Diagnose chronische Schmerzen/ LWS/Schulterläsion auf den Rechnungen). Die Durchführung durch den Arzt selbst kommt, wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, einer ärztlichen Verordnung gleich.

Anmerkung 3:

Die Aufwendungen betrafen eine **Brille** und sind somit eindeutig nicht der Behinderung zuzuordnen. Sie wurden auch vom Bf richtigerweise schon selbst als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt qualifiziert.

Anmerkung 4:

Diese **Massage (Shiatsu)** wurde in der Berufungsvorentscheidung mangels Vorliegens einer ärztlichen Verordnung nicht anerkannt. Im Vorlageantrag wurden diesbezüglich keine Einwendungen vorgebracht und vor allem auch keine Verordnung vorgelegt.

Anmerkung 6:

Bezüglich dieser Aufwendungen konnte der Bf mit Ausnahme der Unterteilung in Rezeptgebühren und übrige **Medikamente** keine konkrete Zuordnung zu den Heilbehandlungskosten mehr nachweisen. Gegen die Zuordnung zu Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung und zu anderen Krankheiten bzw. zu Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel wurden im Vorlageantrag keine konkreten Einwendungen vorgebracht. Eine Zuordnung entsprechend der Berufungsvorentscheidung war nachvollziehbar. Da der Schulter ebenso wie die Wirbelsäule vom Finanzamt nur Schmerzmittel zugeordnet wurden, erschien der angenommene globale Schätzungsbetrag von 50% auch im Hinblick auf die Zuordnung der Schulterbeeinträchtigung im Erkenntnis gerechtfertigt.

Anmerkung 7:

Die Aufwendungen **Hausapotheke/Dr. C** betrafen Salben für nicht behinderungsbedingte Krankheiten (Fieberblasen, Bepanthen) und waren als allgemeine Krankheitskosten mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Anmerkung 8:

Bei dieser Anschaffung handelte es sich um **Therabänder** der Marke "Energetics" (Fitnessgummibänder).

Bereits in der Berufungsvorentscheidung wurde darauf hingewiesen, dass keine ärztliche Verordnung vorläge. Im Vorlageantrag wurde auf den Zusammenhang mit der attestierten Schulterbehinderung hingewiesen, jedoch keine ärztliche Verschreibung beigebracht. Es darf als allgemein bekannt vorausgesetzt werden, dass sich Therabänder derzeit zur Steigerung körperlicher Fitness und des Muskelaufbaus allgemein höchster Beliebtheit erfreuen. Insbesondere bei Maßnahmen, die zu Kosten führen, die von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbar sind, ist der Nachweis einer Einbettung in einen medizinischen Behandlungsplan und damit eine entsprechende Verordnung für Nachweiszwecke unerlässlich (siehe hierzu auch Ausführungen oben unter Punkt C). In seinem Erkenntnis VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136, hat der Verwaltungsgerichtshof bekräftigt, dass das Erfordernis einer ärztlichen Verordnung vor Beginn der Behandlung auch für den Besuch von Fitnessstudios gilt. In diesem Zusammenhang hat er auf ein Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes BFH 14.08.1997, III R 67/96, hingewiesen, in dem dieser betreffend Aufwendungen für eine "medizinische Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio die **Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens** hervorgestrichen hat, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten. Diese Aussagen sind gleichermaßen auf die private Anschaffung von Geräten und Utensilien, die üblicherweise auch in Fitnessstudios angeboten werden und der Steigerung der körperlichen Fitness dienlich sind, anzuwenden.

Anmerkung 9:

Da sämtliche drei **Rechnungen/E** attestierte Behinderungen im Ausmaß von mehr als 25% (Wirbelsäule, Schulter) betrafen, waren diese zur Gänze anzuerkennen.

Anmerkung 10:

Wie Internetrecherchen ergaben, ist **Nuad** passives Yoga. Es vereint Energiearbeit und Bewegungsübungen, Atemübungen mit Dehnungen, Meditation mit Akupressur (<http://www.deryogapfad.at/nuad>). Durch NUAD-Behandlungen wird das Allgemeinbefinden positiv stimuliert. Es wirkt schmerzlindernd und kann bei vielen Beschwerden eine wesentliche Besserung bewirken, stellt nach europäischem Verständnis aber keine medizinische "Heilbehandlung" (wie zB Heilgymnastik, Heilmassage oder Physikalische Therapie) dar (http://members.aon.at/chollada_nuadthai/behandlung.htm).

Wie oben ausgeführt (siehe Punkt C), können Aufwendungen aus dem Bereich der Alternativ- und Naturmedizin dann als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, wenn die Zwangsläufigkeit durch **ärztliche Verordnungen** nachgewiesen ist. Solche Verordnungen bzw. Gutachten müssen, wie ebenfalls oben dargelegt (siehe Punkt C) bereits **vor Beginn der Behandlung** vorliegen. Auf das Fehlen einer ärztlichen Verordnung wurde bereits in der Berufungsvorentscheidung hingewiesen. Es wurde auch kein Ersatz durch die Krankenversicherung geleistet, der die Vorlage eines im Vorfeld der Behandlung erstellten ärztlichen Gutachtens bzw. Zeugnisses ersetzen hätte können.

Im Zusammenhang mit seinem Vorlageantrag legte der Bf eine Bestätigung vor, in der "NUAD und Lifewave" als wesentliche Behandlung zur Reduzierung von Schmerzen und der Verbesserung der Beweglichkeit beschrieben wurde. Der handschriftliche Vermerk des Arztes, wonach eine entsprechende permanente Therapie unbedingt erforderlich sei, stammt jedoch erst vom 02.02.2012. Diese Bestätigung vermag aber eine von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderte **vorfeldweise** Verordnung von Maßnahmen für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume 2008 bis 2011 nicht zu ersetzen.

Anmerkung 11:

Die strittige **ärztliche Behandlung** stand im Zusammenhang mit der Behinderung aus dem Titel der **Schulterverletzung**. Da der entsprechende Grad der Behinderung, wie oben ausgeführt (siehe Punkt D, 2), mehr als 25% betrug, können die entsprechenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Anmerkung 12:

Bei den Aufwendungen für REHA handelte es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit **zwei REHA-Aufenthalten im Jahr 2008**. Diese wurden laut Gutachten vom 10.11.2008 jeweils nach einer Ruptur im Schulterbereich absolviert. In diesem Zusammenhang wurde vom Bundessozialamt im November 2008 (siehe Gutachten vom 10.11.2008) eine Dauerbehinderung von 40% festgestellt.

Dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung standen, die jeweils einen mehr als 25%igen Grad erreichte, ist somit als erwiesen anzusehen.

Wie aus den Abrechnungen des REHA-Zentrums ersichtlich, hatte der Bf bei beiden Aufenthalten nur den Selbstbehalt zu leisten. Dies bedeutet, dass er vom zuständigen Sozialversicherungsträger einen Kostenersatz erhielt. Damit ist die Zwangsläufigkeit dieser Aufenthalte als erwiesen anzusehen (siehe Ausführungen oben unter Punkt C).

Einer näheren Untersuchung bedurften lediglich noch die Aufwendungen für den **Zimmeraufpreis** (Frühjahr 2008: 461,00 Euro; November/Dezember 2008: 898,91 Euro), den der Bf in beiden Fällen zu leisten hatte:

Nachdem das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung diesbezüglich auf die fehlende Zwangsläufigkeit hingewiesen hatte, legte der Bf eine Bestätigung des Gesundheitszentrums S vom 14.06.2012 vor, wonach wegen der sehr guten Buchungslage der Zimmer zu den notwendigen Terminen kein Einzelzimmer ohne Aufpreis verfügbar gewesen wäre. Der Bf sei daher in den genannten Zimmerkategorien untergebracht worden.

Zur Frage, warum kein anderer Termin bzw. kein anderes REHA-Zentrum gewählt hätten werden können, führte der Bf gegenüber dem Bundesfinanzgericht in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 22.02.2014 aus, dass die Termine durch seinen Operateur bestimmt worden seien, der auch das Personal in S entsprechend geschult habe, sodass kein anderes Haus in Frage gekommen sei.

Hiezu ist festzustellen, dass diese Argumentation im gegenständlichen Fall in objektiver Betrachtungsweise aus folgenden Erwägungen nachvollziehbar erscheint:

Medizinische Rehabilitationen haben den Zweck, Personen mit schweren chronischen Erkrankungen oder nach Unfällen den Weg zu einem selbständigen Leben wieder zu ebnen. Sie werden dann notwendig, wenn nach einer Behandlung im Krankenhaus noch eine weitere stationäre Betreuung gebraucht wird. Es gibt verschiedene Ausgangssituationen, die zu einer Rehabilitation führen können. Anschlussheilverfahren finden direkt im Anschluss an einen Unfall statt. In diesem Fall muss innerhalb von 12 Wochen nach dem Ereignis die Reha angetreten werden. Ein normales Rehabilitationsverfahren findet dann statt, wenn chronische Erkrankungen sich massiv verschlechtern (<http://www.gesund.at/a/kur-reha-unterschied>).

Im Hinblick auf diese Ausführungen erscheint es medizinisch indiziert, dass die streitgegenständlichen Reha-Aufenthalte nach der jeweiligen Schulterverletzung zeitnah angetreten werden mussten. Insbesondere im Herbst 2008 wäre eine weitere Verschiebung aufgrund der bevorstehenden Weihnachtszeit wohl kaum möglich gewesen. Wie sich aus der Bestätigung des REHA-Zentrums ergibt, musste der Bf während seines vierwöchigen Herbstaufenthaltes sogar einmal das Zimmer wechseln. Nachdem das vom Operateur gewünschte Reha-Zentrum auch vom Sozialversicherungsträger bewilligt worden war, war auch das Festhalten an dieser Reha-Anstalt aus ho. Sicht durchaus verständlich, sodass insgesamt von einer Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für den Zimmeraufpreis ausgegangen werden konnte.

Die vom Bf im Vorlageantrag begehrten **Fahrtkosten** für 2 x 106 km (Hin- und Rückfahrt) in Höhe von 169,60 waren antragsgemäß zu berücksichtigen, da sie aufgrund der Wegstrecke Wohnort-S zufolge des Routenplaners Google Maps unter Ansatz des amtlichen Kilometergeldes jedenfalls glaubhaft waren. Ebenso war der beantragte Abzug der **Haushaltersparnis** für 49 Tage = 256,27 Euro vorzunehmen, da die aus Kuraufhalten resultierenden Aufwendungen nach herrschender Meinung (siehe hiezu zB Jakom/*Baldauf*, EStG, 2015, § 34 Rz 90 "Kuraufenthalt") mit der Ersparnis für die Verpflegung im eigenen Haushalt gegenzuverrechnen sind. Entsprechend dem Antrag des Bf's errechnete sich diese mit 5,23 € pro Tag (= 8/10 des Wertes der vollen freien Station laut § 1 der Verordnung BGBl 416/2001 iHv 196,20 € monatlich) für 49 Tage.

Anmerkung 13:

Dass die Aufwendungen für Therapien im Zusammenhang mit der Behinderung des Bf's standen, wurde aufgrund der vorgelegten Belege auch schon vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung nicht angezweifelt. Die Zwangsläufigkeit ist durch die Tatsache, dass der Bf Ersätze vom Sozialversicherungsträger erhielt, als erwiesen anzusehen.

EINKOMMENSTEUER 2009:

Bezeichnung/ Beträge laut Aufstellung	Außergewöhl. Bel. ohne Selbstbehalt (Behinderung)	Außergewöhl. Bel. mit Selbstbehalt (and. Krankheiten)	Keine außergewöhnliche Belastung

Medikamente/ Apotheke A/ 447,90 ¹⁾	100,80	128,65	218,45
Apotheke A/ Hyalgan Spramp/ 396,20 ²⁾	396,20		
Sonst. Apotheken/ 53,60 ³⁾		28,90	24,70
Dr. U/ 605,00 ⁴⁾	605,00		
Y/ 240,16 ⁵⁾			240,16
Dr. Ec / Hyaluron-Therapie/ 290,00 ⁶⁾	290,00		
Dr. Hh/ 180,00 ⁷⁾			180,00
Dr. Fs/33,08 ⁸⁾		33,08	
E/53,60 ⁹⁾		53,60	
S. O/ NUAD / 385,00 ¹⁰⁾			385,00
Dr. Z/ 99,79 ¹¹⁾	99,79		
Behandlungen/ Colon- Hydrotherapie/ 240,00 ¹²⁾			240,00
Therapien/389,42 13)	389,42		
Sonstiges/Augen- fitness/80,00 ¹⁴⁾			80,00
SUMME/ 3.493,75	1.881,21	244,23	1.368,31

Anmerkung 1:

Wie oben unter Punkt D,1) und auch in Anmerkung 1/Einkommensteuer 2008 dargelegt, sind die Aufwendungen für **Medikamente** den außergewöhnlichen Belastungen nach dem Verursachungsprinzip (Behinderung/andere Krankheiten) zuzuordnen.

Die lediglich Gesundheitsvorsorgemaßnahmen dienenden Aufwendungen für Produkte (zB Nahrungsergänzungsmittel) konnten nicht als zwangsläufig erwachsen und damit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Eine entsprechende Zuordnung entsprechend den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2008 wurde bereits vom Bf selbst vorgenommen und konnte dem diesbezüglichen Antrag nach einer Überprüfung der einzelnen Positionen stattgegeben werden.

Anmerkung 2:

Laut Internetrecherchen ist **Hyalgan** ein Arzneimittel zur unterstützenden Behandlung bei Arthrose (degenerative Gelenkserkrankung) des Knies, der Hüfte und des Schultergelenks. Hyalgan-Spritzampullen sollten in der Regel 5-mal, jeweils in wöchentlichen Abständen, verabreicht werden. Das Medikament ist rezept- und apothekenpflichtig (<https://www.diagnosia.com/at/medikamente/hyalgan-20-mg-spritzenampullen/>) und wurde auch von einem Arzt verabreicht, was einer ärztlichen Verordnung gleichkommt.

Aufgrund dieser Beschreibung ist von einer medizinischen Indikation des Medikaments im Zusammenhang mit der Behinderung (Schulter) auszugehen und waren die entsprechenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Anmerkung 3:

Laut Belegen betrafen die **Aufwendungen/Sonstige Apotheken** zum Teil andere Krankheiten (Acitivir Fieberblasensalbe 7,90 € + 6,95 €; Bepanthol Lipstick 4,95 € + Fenistilgel 9,10 €) und Nahrungsergänzungsmittel (Magnesium Sport 11,80 € + Zinkkapseln 12,90 €).

Anmerkung 4:

Dass die durch den Arzt Dr. U durchgeführten **APM-Behandlungen** (Akupunktmassagen und energetische Behandlungen gegen Schmerzen) medizinisch durch die Behinderung indiziert sind, erscheint glaubhaft (siehe auch Anmerkungen 2 und 5 /Einkommensteuer 2008 sowie Vermerk/Diagnose HWS bzw. LWS auf den Rechnungen).

Anmerkung 5:

Die Aufwendungen/Y (**Nahrungsergänzungsmittel**) stellen auch laut Aufstellung des Bf's keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Anmerkung 6:

Dass die **Hyaluron-Therapie**/Dr. Ec eine medizinische Indikation im Zusammenhang mit der Schulterbehinderung aufweist, ergibt sich aus Internetrecherchen (http://www.t-online.de/ratgeber/gesundheit/beschwerden/id_60727930/hyaluronsaeure). Die Injektionen erfolgten durch den Arzt (=Orthopäde).

Anmerkung 7:

Bei den Aufwendungen Dr. Hh (**Zahnarzt**) handelte es sich um solche für Mundhygiene. Die entsprechenden Kosten zahnmedizinischer Prophylaxe dienen der Vorbeugung von Krankheiten und Erhaltung der Gesundheit. Sie stellen daher keine Krankheitskosten dar (UFS 25.09.2008, RV/2463-W/08).

Anmerkung 8:

Die Aufwendungen/Dr. Fs (**Augenarzt**) betreffen nicht mit der Behinderung im Zusammenhang stehende Krankheiten, sind also als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zur berücksichtigen (siehe auch Antrag des Bf's).

Anmerkung 9:

Die **Rechnungen/E** betreffen Bein-Fuß-Bandagen. Ein Zusammenhang von Bandagen mit einer Wirbelsäulen- oder Schulterbeeinträchtigung ist nicht ersichtlich, weshalb außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt vorliegen.

Anmerkung 10:

Um als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden zu können, bedürften die Aufwendungen für **NUAD** einer im Vorfeld der Behandlungen ausgestellten medizinischen Verordnung. Die vom Bf mit der Berufung nachgereichte Bestätigung der unbedingten Erforderlichkeit wurde erst nachträglich ausgestellt (02.02.2012) – siehe hierzu auch Ausführungen unter Anmerkung 10/Einkommensteuer 2008.

Anmerkung 11:

Die **Arztkosten/Dr. Z** stehen laut Honorarnote (Diagnose Rotatorenmanschettenruptur) im Zusammenhang mit der Behinderung und sind daher ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Anmerkung 12:

Die **Colon-Hydrotherapie** bietet eine ganzheitliche und sanfte Darmreinigung. Sie dient der Gesunderhaltung und Gesundheitsförderung sowie der Verbesserung des psychischen Wohlbefindens (<http://www.colon-hydro-wien.at>). Eine Qualifikation als Heilbehandlungskosten konnte aufgrund dieser Beschreibung nicht erfolgen. Eine ärztliche Empfehlung ersetzt keine Verordnung. Sie wurde im zweiten Halbjahr 2009 durchgeführt und erscheint daher auch die Begründung der Beseitigung von Narkosefolgen laut Vorhaltsbeantwortung vom 22.02.2014 nicht schlüssig, da die Schulteroperation bereits im August 2008 stattgefunden hatte.

Anmerkung 13:

Dass die Aufwendungen für **Therapien** im Zusammenhang mit der Behinderung des Bf's standen, wurde auch schon bei gleich gelagerten Aufwendungen im Jahr 2008 vom Finanzamt nicht angezweifelt (siehe Anm. 13/Einkommensteuer 2008). Die Zwangsläufigkeit ist durch die Tatsache, dass der Bf laut vorgelegten Belegen Ersätze vom Sozialversicherungsträger erhielt, als erwiesen anzusehen.

Anmerkung 14:

Der Posten "**Sonstiges**" betrifft lt. Beleg ein Augenfitness-Training (= Gesundheitsvorsorge) und wurde auch vom Bf nicht mehr als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

EINKOMMENSTEUER 2010:

Bezeichnung/ Beträge lt. Aufstellung	Außergewöhl. Bel. ohne Selbstbehalt (Behinderung)	Außergewöhl. Bel. mit Selbstbehalt (and. Krankheiten)	Keine außergewöhnliche Belastung
Apotheke A/ 811,00 ¹⁾	434,05	250,60	126,35
Apotheke A/ 29,90 ²⁾	29,90		
Sonst. Apotheken/ 159,10 ³⁾	46,40	15,15	97,55
Dr. U/ 550,00 ⁴⁾	550,00		
Dr. Wf/ 20,00 ⁵⁾			20,00
W. Lz/ 155,04 ⁶⁾	155,04		
Mag. P. Da/ 1.666,40 ⁷⁾		1.317,60	
Dr. Fs/ 70,96 ⁸⁾		70,96	
E/ 89,30 ⁹⁾	54,80		34,50
S. O/NUAD 875,00 ¹⁰⁾			875,00
Dr. Hb , Dr. Sp/ 193,86 ¹¹⁾	193,86		
H. Mr, I/ 245,00 ¹²⁾	245,00		
M. Bg, I/ 176,00 ¹³⁾	176,00		
Dr. Hh/		2.944,00	

2.944,00 ¹⁴⁾			
Dr. Hr, I/ 195,32 ¹⁵⁾	195,32		
S. Hu/ 252,72 ¹⁶⁾	252,72		
P/ 875,00 ¹⁷⁾		875,00	
REHA/ 1.259,98 ¹⁸⁾	719,98 -141,21 +140,28		540,00
Lifewave/ 98,42 ¹⁹⁾			98,42
SUMME	3.046,91	5.207,56	2.057,57

Anmerkungen 1 bis 3:

Wie oben unter Punkt D,1) und auch in Anmerkung 1/Einkommensteuer 2008 und 2009 dargelegt, sind die Aufwendungen für **Medikamente** den außergewöhnlichen Belastungen nach dem Verursachungsprinzip (Behinderung/andere Krankheiten) zuzuordnen.

Die lediglich Gesundheitsvorsorgemaßnahmen dienenden Aufwendungen für Produkte (zB Nahrungsergänzungsmittel) konnten nicht als zwangsläufig erwachsen und damit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Eine entsprechende Zuordnung entsprechend den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2008 wurde bereits vom Bf selbst vorgenommen und erschien die Zuordnung glaubhaft. Dem diesbezüglichen Antrag konnte daher grundsätzlich stattgegeben werden. Die sich aufgrund der Belege ergebenden Aufwendungen für andere Krankheiten (zB Prostata, Erkältungen etc.) wurden der außergewöhnlichen Belastung mit Selbstbehalt zugerechnet und erfolgte insofern eine Korrektur zugunsten des Bf's (offensichtlich wurden diese wegen vermeintlicher Unterschreitung des Selbstbehaltes nicht mehr angesetzt).

Anzumerken ist, dass sich – wie im Vorjahr – unter den geltend gemachten Posten mit jeweils kleineren Beträgen zwei Packungen "HYALGAN SPRAMP 2 ML, 5 ST" à 188,20 Euro befanden. Bezüglich deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt wird auf die Ausführungen unter Anmerkung 2/Einkommensteuer 2009 verwiesen.

Anmerkung 4:

Dass die durch den Arzt durchgeführten **APM- Behandlungen** (Akupunktmassagen gegen Schmerzen) medizinisch durch die Behinderung indiziert sind, erscheint glaubhaft (siehe auch Anmerkung 2/Einkommensteuer 2008 und Vermerk/Diagnose HWS bzw. LWS auf den Rechnungen).

Anmerkung 5:

Die **Aufwendungen/Dr. Wf** wurden laut Aufstellung des Bf's nicht als außergewöhnliche Belastung beantragt.

Anmerkung 6:

Der **Betrag/Lz** ergibt sich laut Belegen nach Abzug des Kostenersatzes/GKK (Bewegungsbehandlungen und Heilmassagen) und ist somit die Zwangsläufigkeit im Zusammenhang mit der Behinderung (Wirbelsäule) erwiesen.

Anmerkung 7:

Diese vom Bf im Zusammenhang mit der Behinderung geltend gemachten Aufwendungen betreffen Honorarnoten für **Psychotherapiesitzungen** in Höhe von 1.666,40 Euro. Als Diagnose sind depressive Verstimmung, Schlafstörung (**nichtorganische** Insomnie), Existenzängste sowie traumatische Belastungsstörungen ausgewiesen. Für die beiden Rechnungen von 900,00 Euro und 810,00 Euro wurden von der GKK laut vorgelegten Belegen 218,00 Euro sowie 174,40 Euro an Ersätzen geleistet. Es ergab sich somit ein Restbetrag von 1.317,60 als außergewöhnliche Belastung.

Ein **unmittelbarer, ursächlicher Zusammenhang** (siehe zu diesem Erfordernis Ausführungen unter Punkt D,1) dieser Aufwendungen für Psychotherapie mit der Behinderung (Wirbelsäule und Schulter) konnte allerdings weder in objektiver Betrachtungsweise noch aus den vorgelegten Belegen ersehen werden. Aus der Diagnose ergibt sich vielmehr, dass auch die Schlafstörungen nichtorganischer Art sind. Dem allfälligen Einwand, dass die Schmerzsituation aufgrund der Behinderung die psychische Belastung und in weiterer Folge die entsprechenden Behandlungskosten bedingen würde, wäre zu entgegnen, dass ein mittelbarer Zusammenhang mit der Behinderung nicht als ausreichend angesehen werden kann (siehe hiezu auch *Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 34 Anhang II – ABC Tz 35 "Krankheitskosten"). Die Aufwendungen waren daher den nicht behinderungsbedingten **Heilbehandlungskosten mit Selbstbehalt** zuzuordnen.

Anmerkung 8:

Die Aufwendungen für den **Augenarzt** waren, wie auch vom Bf entsprechend beantragt, den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt zuzuordnen (kein Zusammenhang mit der Behinderung).

Anmerkung 9:

Die **Aufwendungen/E** betreffen zum Teil (34,50 Euro) die Anschaffung von Wärmewäsche. Es handelt sich dabei um der allgemeinen Lebensführung zuzuordnende Kosten, die zwar gesundheitserhaltend und gesundheitsfördernd sein können, aber keine typischen Heilbehandlungskosten darstellen. Dass diesbezüglich keine Verordnung vorlag, ergibt sich auch aus dem Beleg, der (im Gegensatz zu verordneten Produkten) keinen Vermerk über eine Verordnung enthielt.

Die Aufwendungen für Maßeinlagen (2 x 27,40 Euro) können als behinderungsbedingte Heilbehandlungskosten (Wirbelsäule) anerkannt werden (siehe auch Vermerk "Verordnung" auf den Belegen).

Anmerkung 10:

Diese Aufwendungen resultieren laut vorgelegten Belegen aus **SNR-Anwendungen** (10 SNR-Anwendungen à 50,00 Euro) und **NUAD-Anwendungen** (4 Anwendungen à 100,00 Euro).

SNR ist die Meditative Heilkunst des Kundalini Yoga. Es soll unter anderem emotionale Spannungen lösen (<http://www.deryogapfad.at/was-ist-snr>). Diese alternative Behandlungsmethode bedürfte ebenso wie NUAD (siehe Anmerkung 10/ Einkommensteuer 2008) einer **ärztlichen Verordnung im Vorfeld** der Behandlung, um als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden zu können. Die mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vorgelegte Bestätigung betrifft einerseits nur die NUAD-Behandlungen von Fr. O und Lifewave-Produkte, andererseits stammt diese erst vom **02.02.2012**, wurde also erst **nachträglich** ausgestellt. Die Aufwendungen können mangels Nachweises der Zwangsläufigkeit somit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Anmerkung 11:

Diese **Aufwendungen** für ärztliche Behandlungen im Zusammenhang mit der Behinderung (Cervicobrachialgie) können als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt werden.

Anmerkung 12:

Bei den **Massagen** handelte es sich um APM, das heißt Akupunktmassagen nach Penzel, wie sie auch vom Arzt des Bf's (siehe Anmerkungen/Dr. U) regelmäßig durchgeführt wurden. Eine entsprechende Zwangsläufigkeit im Zusammenhang mit der Behinderung konnte daher auch hier angenommen werden.

Anmerkung 13:

Die **Rechnung/Bg** über 176,00 Euro betraf Gesundheitscoaching, Mentaltraining und Bachblütenessenz. Eine ärztliche Verordnung, die die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen bestätigt hätte, lag nicht vor. Die Aufwendungen sind somit den gesundheitsfördernden Maßnahmen zuzuordnen, nicht aber als Heilbehandlungskosten zu qualifizieren.

Anmerkung 14:

Bei den Aufwendungen/Dr. Hh handelt es sich um **Zahnbehandlungskosten**, die als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, wie auch vom Bf richtig qualifiziert, zu betrachten sind. Die im gesamten Rechnungsbetrag enthaltene Mundhygiene (94 Euro) wurde im Zusammenhang mit der Behandlung (Anfertigung von Kronen) vorgenommen und ist insofern untrennbar mit den Zahnbehandlungskosten verbunden.

Anmerkungen 15 und 16:

Die **Behandlungen/Dr. Hr** (Diagnose C-Syndrom) sowie **S. Hu** (Heilgymnastik) waren nach Abzug der GKK-Ersätze als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzuerkennen.

Anmerkung 17:

Die Aufwendungen/P betrafen eine **Brille**. Dies bedeutet, dass sie als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zu berücksichtigen waren (wie auch beantragt).

Anmerkung 18:

Aufgrund des Vermerkes "Selbstbehalt" am Beleg des **REHA-Zentrums Bad I** (= Fachklinik für degenerative Erkrankungen des Bewegungs- und Stützapparates) ist die Zwangsläufigkeit des REHA-Aufenthaltes als erwiesen anzunehmen. Allerdings war auch hier der Aufpreis für ein "Doppelzimmer zur Einzelbenutzung" (= 420,00 Euro + 120,00 Euro) hinsichtlich der Zwangsläufigkeit zu hinterfragen.

Wie sich auch aus Anmerkung 12/Einkommensteuer 2008 ergibt, gibt es verschiedene Ausgangssituationen, die zu einer Rehabilitation führen können.

Dass Anschlussheilverfahren nach einem Unfall zeitnah absolviert werden müssen, um einen effektiven Genesungserfolg zu zeitigen, ist objektiv verständlich. Bei Rehabilitationsverfahren wegen Verschlechterung einer chronischen Erkrankung ist es allerdings nicht nachvollziehbar, dass aus Termingründen ein Zimmeraufschlag zu leisten ist, da sich in diesem Fall ein REHA-Aufenthalt längerfristig planen lässt.

Der Aufenthalt des Bf's in Bad I fand offensichtlich aufgrund einer Verschlechterung des Zustandes im Zusammenhang mit dem Wirbelsäulenleiden statt (der Bf ordnete in der Aufstellung die Kosten selbst der Wirbelsäule zu und ist Bad I zudem eine Fachklinik für degenerative Erkrankungen des Bewegungs- und Stützapparates). Die entsprechende Behinderung besteht schon seit Jahren. Bei den Beschwerden handelte es sich daher offensichtlich um Folgen einer chronischen Erkrankung, die sich in der Regel über längere Zeit entwickeln. Dem Bf wäre es daher durchaus zuzumuten gewesen, auf eine Terminkoordination durch seinen Arzt, die keinen Zimmeraufpreis für ein Komfortzimmer zur Folge gehabt hätte, hinzuwirken. Eine medizinische Notwendigkeit bzw. Zwangsläufigkeit kann somit in solchen Fällen nicht unterstellt werden. Dies entspricht auch der restriktiven UFS-Entscheidungspraxis zu Einzelzimmeraufschlägen bei Kuraufenthalten (siehe UFS 23.11.2006, RV/0212-S/06; UFS 19.11.2009, RV/0085-F/07). Sollten im konkreten Fall besondere Umstände vorgelegen haben, die diese objektive Sichtweise der Sachlage widerlegt hätten, wäre es am Bf gelegen, diese im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht, wie sie oben unter Punkt E) beschrieben wurde, vorzubringen, zumal bereits im Zusammenhang mit dem Aufenthalt/S um entsprechende Klärung ersucht worden war. Da es sich bei der außergewöhnlichen Belastung um eine Begünstigungsvorschrift handelt, war das Bundesfinanzgericht nicht dazu angehalten (dies auch unter Bedachtnahme auf die ärztliche Schweigepflicht), nähere Auskünfte beim behandelnden Arzt einzuholen, da der Bf jedenfalls viel näher am Beweis gewesen wäre. Der Zimmeraufpreis für den Reha-Aufenthalt im Frühjahr 2008 in Höhe von insgesamt 540,00 Euro war sohin wegen nicht erwiesener Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Die Aufwendungen waren **wie auch im Jahr 2008** (und vom Bf in diesem Jahr selbst beantragt) um die **Haushaltersparnis** zu kürzen. Diese betrug bei einem Ansatz von 5,23 € pro Tag für 27 Tage (Aufenthalt laut Belegen vom 27.01.2010 bis 23.02.2010) 141,21 €. Im Gegenzug waren analog 2008 **Fahrtkosten** in Höhe von 140,28 € (= amtliches Kilometergeld in Höhe von 0,42 € für 2 x 167 km/Hin- und Rückfahrt Wohnort-Bad I laut Routenplaner Google Maps) als zusätzliche Aufwendungen zu berücksichtigen.

Anmerkung 19:

Bei dem **Energy Enhancer Product** handelt es sich um ein Lifewave-Produkt (= spezielles Pflaster zur Schmerzlinderung; <http://www.wellness-business-online.de/html/energy-enhancer.html>). Eine entsprechende ärztliche Verordnung im Vorfeld der Bestellung liegt nicht vor. Die vom Bf vorgelegte Bestätigung samt Vermerk/Dr. U stammt erst vom 02.02.2012.

Der **Selbstbehalt** wurde gemäß § 34 Abs. 4 iVm Abs. 5 EStG 1988 mit 4.159,62 € ermittelt. Dies entspricht 11% von 37.814,72 € (Einkommen ohne außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt plus sonstige Bezüge laut Lohnzettel abzüglich SV-Beiträge für sonstige Bezüge).

EINKOMMENSTEUER 2011:

Bezeichnung/ Beträge lt. Aufstellung	Außergewöhl. Belastungen ohne Selbstbehalt (Behinderung)	Außergewöhl. Belastungen mit Selbstbehalt (and. Krankheiten)	Keine außergewöhnliche Belastung
Apotheke A/ 650,35 ¹⁾	50,00		600,35
Apotheke A/ 396,20 ¹⁾	396,20		
Sonst. Apotheken/ 75,90 ²⁾			75,90
Dr. U/ 440,00 ³⁾	440,00		
Mag. P. Da/ 1.227,60 ⁴⁾		1.227,60	
E/ 56,00 ⁵⁾	56,00		
S. O/ NUAD/1.250,00 ⁶⁾			1.250,00
Dr. Fr/ 28,83 ⁷⁾		28,83	
APM/ 100,50 ⁸⁾	100,50		
Dr. Ig /		20,00	

20,00 ⁹⁾			
S. Hu/ 250,98 ¹⁰⁾	250,98		
Kur B. Ck / 653,06 - 31,38 ¹¹⁾			621,68
Y/Pharma 239,55 ¹²⁾			239,55
SUMME (5.357,59)	1.293,68	1.276,43	2.787,48

Anmerkungen 1 und 2:

Die **Aufwendungen/Apotheken** belegte der Bf mit einer Gesamtabrechnung der Apotheke/A über insgesamt 1.085,95 €; die **Aufwendungen/Sonstige Apotheken** machte er nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Von den Aufwendungen/Apotheke A brachte er 396,20 € sowie einen Betrag von 50,00 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Ansatz. Der Betrag von 396,20 € betraf offensichtlich wie auch schon in den Vorjahren die Hyalgan-Behandlung. Auch der beantragte Ansatz von Aufwendungen in Höhe von 50,00 € für Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung (insb. Schmerzmittel) erschien im Hinblick auf die Erfahrungen betreffend die Vorjahre jedenfalls als gerechtfertigt.

Anmerkung 3:

Die **APM-Behandlungen**/Dr. U sind wie in den Vorjahren als außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit der Behinderung anzuerkennen (siehe auch Anm. 4/ Einkommensteuer 2010).

Anmerkung 4:

Ebenso wie im Jahr 2010 kann ein unmittelbar ursächlicher Zusammenhang der **Psychotherapiekosten** mit der aus der Beeinträchtigung der Lendenwirbelsäule und der Schulter resultierenden Behinderung nicht hergestellt werden (siehe hierzu auch Ausführungen unter Anmerkung 7/Einkommensteuer 2010). Die Aufwendungen waren daher als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit anderen Krankheiten (psychischer Natur) mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Anmerkung 5:

Die **Aufwendungen/E** (verordnete Maßeinlagen) konnten wie in den Vorjahren antragsgemäß als mit der Behinderung (Wirbelsäule) zusammenhängend anerkannt werden.

Anmerkung 6:

Die Zwangsläufigkeit der **NUAD-Aufwendungen**/O konnte mangels Vorliegens einer ärztlichen Verordnung **vor** der Behandlung nicht als erwiesen angesehen werden (eine Empfehlung ist nicht ausreichend, weil eine solche nicht Ausdruck eines zwingenden

medizinischen Erfordernisses ist). Es wird in diesem Zusammenhang auf die Begründung betreffend die Vorjahre (Anmerkung 10/Einkommensteuer 2010) verwiesen.

Anmerkung 7:

Die **Aufwendungen/Augenarzt** waren antragsgemäß als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Anmerkung 8:

Die Zwangsläufigkeit der **APM-Akupunktmassage** konnte aufgrund des Umstandes, dass diese auch vom Arzt Dr. U regelmäßig durchgeführt wurden, im Zusammenhang mit der Behinderung anerkannt werden.

Anmerkung 9:

Die **Aufwendungen/Dr. Ig** (= offensichtlich Arztkosten; kein Beleg) sind antragsgemäß als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzuerkennen.

Anmerkung 10:

Die **Aufwendungen/Hu** (Therapien – Heilgymnastik) waren wie in den Vorjahren als mit der Behinderung zusammenhängend zu betrachten.

Anmerkung 11:

Bezüglich der Aufwendungen für die **Kur "Fasten nach Klostermedizin"** ist die Zwangsläufigkeit weder durch eine ärztliche Verordnung im Vorfeld dieser Kur noch wegen eines Ersatzes durch die Sozialversicherung als erwiesen anzusehen.

Wie sich aus der Beschreibung im Internet (Internetadresse) hervorgeht, handelt es sich nicht um eine konkrete Maßnahme der Heilbehandlung bezogen auf die vorliegende Behinderung, sondern vielmehr um eine ganzheitliche alternative Maßnahme, die ganz allgemein – unabhängig vom Vorliegen oder der Art konkreter Beschwerden – in Anspruch genommen wird. Die heilsame Wirkung des Fastens wird vereint mit Meditation und Stille. Insofern ist von einer allgemeinen Maßnahme der Gesundheitsförderung auszugehen, deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastung jedenfalls einer ärztlichen Verordnung bedurft hätte. Aber selbst bei Vorliegen einer entsprechenden Verordnung erschiene die Herstellung eines unmittelbaren ursächlichen Zusammenhangs der Fastenkur mit der organischen Behinderung (Schmerzen des Stützapparates und der Schulter) nicht möglich, sodass hieraus allenfalls eine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt erwachsen hätte können. Da aber, wie erwähnt, eine ärztliche Verordnung nicht vorgelegt wurde und folglich keine Zwangsläufigkeit unterstellt werden konnte, war eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht möglich.

Anmerkung 13:

Bei den **Aufwendungen/Y** handelte es sich laut Beleg um solche für Nahrungsergänzungsmittel (Magnesiumtabletten, Zink-, Selen-, Folsäuredragees), die ohne ärztliche Verordnung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden konnten. Der Bf hatte diese Aufwendungen demgemäß auch in den Vorjahren selbst nicht mehr den außergewöhnlichen Belastungen zugerechnet. Es wird in diesem Zusammenhang auf die obigen allgemeinen Ausführungen zu Nahrungsergänzungsmitteln sowie auf die entsprechenden Anmerkungen in den Vorjahren verwiesen.

IV) Rechtliche Beurteilung/Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2011 (Hälftesteuersatz):

A) Streitpunkt:

Laut Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2011 des Finanzamtes FAF betrug der Anteil des Bf's an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der GES GMBH & MITG. in diesem Zeitraum 2.573,41 €.

Ein Hinweis, dass es sich bei diesen Einkünften um einen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn oder um einen einer begünstigten Besteuerung zugänglichen Einkunftsanteil handeln würde, geht daraus nicht hervor. Vielmehr werden im Feststellungsbescheid 2011 vom 21.09.2012 dezidiert Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe von 0,00 € und keine der begünstigten Besteuerung zugänglichen Gewinne ausgewiesen.

In seiner Berufung richtete sich der Bf nicht gegen den grundsätzlichen Ansatz des Betrages von 2.573,41 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011; er beantragte aber hierfür den **Hälftesteuersatz** gemäß § 37 Abs. 4 Z 1a iVm Abs. 5 Z 3 EStG 1988, da die Firma mit Ende Oktober ihre Erwerbstätigkeit eingestellt habe.

B) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

Gemäß **§ 23 Z 2 EStG 1988** sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften).

§ 37 EStG 1988 lautete in den vom Bf angesprochenen Passagen in der Fassung vor Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, folgendermaßen:

"(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),*
- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*

....

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

...

(4) Einkünfte auf Grund von Beteiligungen sind

1. Beteiligungserträge:

a) Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

....

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

....

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

*Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.
..."*

Mit Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, wurden § 37 Abs. 1, 1. Teilstrich und Abs. 4 EStG 1988 aufgehoben und waren diese Bestimmungen somit für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2011 nicht mehr anwendbar.
§ 37 Abs. 5 EStG 1988 wurde nicht abgeändert.

Gemäß **§ 188 Abs. 1 lit. b BAO** werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist nach **Abs. 3** auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Nach **§ 192 BAO** werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die u.a. für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Laut **§ 252 Abs. 1 BAO** kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften (Gewinnfeststellung) sind auch die mit der Aufgabe von Beteiligungen an einer Personengesellschaft zusammenhängenden Erfolge (Veräußerungsgewinn) zu erfassen (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 23 Tz 451; VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134).

Wie vom Verwaltungsgerichtshof festgehalten, ist aus dem Normengefüge und der Systematik der BAO betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften auf den Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, die gemeinschaftlich erzielte Einkünfte betreffen, im Feststellungsverfahren getroffen werden sollen, und zwar mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide aller Beteiligten. Für diese verfahrensrechtliche Vorgangsweise spricht vor allem, dass abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenen Verfahren getroffen werden sollen, in denen der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann. Über Fragen, ob Vergütungen nach § 23 Z 2 EStG 1988 vorliegen, **ob in Einkunftsteilen auch ein Veräußerungsgewinn(-verlust) enthalten ist, ob Einkunftsteile den begünstigten Steuersätzen (insbesondere gemäß § 37 EStG 1988) unterliegen** etc. (vgl. Ritz, BAO⁵, § 188 Tz 10,11), ist im **Spruch von Feststellungsbescheiden** abzusprechen (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 188 Anm. 17). Wurde darüber, ob Einkünfte dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 EStG 1988 unterliegen, im Feststellungsbescheid abgesprochen,

so entfaltet dies eine entsprechende **Bindungswirkung gemäß § 192 BAO** gegenüber dem Einkommensteuerbescheid (VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154).

C) Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes:

Die Qualifikation der Einkünfte des Bf's aus der Beteiligung an der Fa. FAF GmbH & Mitg. als Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn hatte bereits im Feststellungsverfahren zu erfolgen und war ein entsprechender Veräußerungs- oder Aufgabegewinn dementsprechend in der Mitteilung auszuweisen.

Im Feststellungsbescheid 2011 vom 21.09.2012, der an die Fa. FAF GmbH & Mitg. zu Händen deren Zustellungsbevollmächtigten erging, wurden die Veräußerungs- und Aufgabegewinne dezidiert mit 0,00 € bzw. keine der begünstigten Besteuerung zu unterziehenden Einkünfte ausgewiesen.

Aufgrund der beschriebenen Bindungswirkung gemäß § 192 BAO war sohin bei der Einkommensteuerfestsetzung nicht vom Vorliegen eines begünstigten Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnes bzw. nicht von außerordentlichen Einkünften auszugehen.

Dies bedeutet aber wiederum, dass mangels Feststellung eines Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnes die vom Bf aus diesem Titel beantragte steuerliche Begünstigung gemäß § 37 EStG 1988 nicht gewährt werden konnte.

Die Qualifikation als Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn hätte gemäß § 252 Abs. 1 BAO in Form von Einwendungen gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes FAF geltend gemacht werden müssen.

Das gegen den Einkommensteuerbescheid, dh abgeleiteten Bescheid gerichtete diesbezügliche Beschwerdebegehren war aber aufgrund dieser Bestimmung abzuweisen.

Ungeachtet dessen ist an dieser Stelle anzumerken, dass es sich bei den Einkünften des Bf's nicht um "Beteiligungserträge" im Sinne des § 37 Abs. 4 Z 1a EStG 1988 in der Fassung vor Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, handelte, da hievon nur Gewinnanteile aufgrund einer Beteiligung an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften **in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen** umfasst sind.

V) Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2008 und 2009/Abänderung:

Der Bf korrigierte über Aufforderung des Finanzamtes seine Gewinnermittlungen betreffend die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Anlehnung an die Ergebnisse der Berufungsentscheidung für das Jahr 2007 (Privatanteil/EDV).

Demnach betrugen diese im Jahr **2008** nunmehr 15.344,46 € anstatt, wie bisher, 15.274,92 €. Dieser Betrag wurde auch im Rahmen der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2008 entsprechend vom Finanzamt in Ansatz gebracht und wurden diesbezüglich vom Bf keine Einwendungen erhoben.

Im Jahr **2009** betrugen die korrigierten Einkünfte aus selbständiger Arbeit anstatt, wie bisher, 2.199,62 € nunmehr 2.429,15 €.

Dieser Betrag wurde im Rahmen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2009 offensichtlich versehentlich nicht abgeändert. Seitens des Finanzamtes wurde der

vom Bf ermittelte (korrigierte) Betrag nicht in Zweifel gezogen und stand dieser somit außer Streit. Der angefochtene Bescheid war folglich dahingehend abzuändern.

VI) Zur Endgültigerklärung/Einkommensteuer 2008:

Gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO** kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen (**§ 200 Abs. 2 BAO**).

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 war offensichtlich im Hinblick auf das anhängige Berufungsverfahren betreffend die Vorjahre vorläufig erlassen worden. Die entsprechende Berufungsentscheidung erging am 12.08.2011.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 09.11.2011 wies das Finanzamt darauf hin, dass keine Gründe für eine vorläufige Abgabenfestsetzung mehr vorlägen.

Auch aus der Aktenlage ergibt sich kein Grund, der eine vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2008 gemäß § 200 Abs. 1 BAO rechtfertigen würde.

Dementsprechend hat auch der Bf in seinem Vorlageantrag keine Einwendungen gegen die endgültige Abgabenfestsetzung mit Berufungsvorentscheidung vom 09.11.2011 erhoben und war dieser Punkt als unstrittig zu betrachten.

Die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2008 hatte daher gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu erfolgen.

VII) Zum Abspruch über die 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Zuordnung von Aufwendungen zu Heilbehandlungskosten sowie jene von Heilbehandlungskosten zur Behinderung hatte bezogen auf den konkret vorliegenden Sachverhalt im Rahmen der Beweiswürdigung zu erfolgen. Es liegt insofern keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Das Erfordernis einer im Vorfeld der Behandlung erstellten ärztlichen Verordnung im Zusammenhang mit der Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung entspricht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136).

Die in den Beschwerden 2009 bis 2011 bzw. im Vorlageantrag betreffend 2008 relevierte Rechtsfrage des Bf's, ob bei Vorliegen mehrerer Behinderungen jede Teilbehinderung über 25% liegen müsse, um einen Abzug als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu rechtfertigen, hatte auf den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens keinen Einfluss, da ohnehin als erwiesen anzusehen war, dass sich der Grad beider

Teilbehinderungen jeweils über 25% belief. Insofern war das gegenständliche Erkenntnis auch in dieser Hinsicht nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 24. September 2015