

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf , über die Beschwerde vom 23.10.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 der belangten Behörde Finanzamt A vom 06.10.2017 (Arbeitnehmerveranlagung) zu StNr. XY zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen (Einkommen 1234 €) und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdeverentscheidung vom 27.11.2017 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### Verwaltungsgeschehen

In der Beilage zur Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung** zur Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen für 2016 machte der Bf an **Krankheitskosten** 1.496,91 € und an Kurkosten 1.002,15 € geltend. Den Grad seiner Behinderung gab er mit 80%, den seiner Gattin mit 60% bekannt. Die Kosten der **Hilfsmittel** (behindertengerechte Sanierung von Bad und WC) bezifferte er mit 18.993,47 €; **wobei er diese für sich beantragte**. Den Aufwand nach einem **Katastrophenschaden** (Sanierung eines Zaunes) bezifferte er mit 6.489,00 €.

Mit Schreiben vom 17.08.2017 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Ergänzung. So seien die zusätzlichen Kosten von 18.993,47 belegmäßig und anhand einer Aufstellung nachzuweisen. Bezüglich der Katastrophenschäden wurde ua eine Sachverhaltsdarstellung abverlangt.

Im Antwortschreiben vom 23.08.2017 gab der Bf. bekannt, dass 2016 eine behindertengerechte Sanierung im Haus in B durchgeführt worden sei. Die Arzt- und Behandlungskosten schlüsselte er wie folgt auf: Arztkosten lt. Beleg 30,92 €, Rezeptgebühren 92,90 € Fahrtkostenerstaz zur Apotheke 13,44 €. Was den Katastrophenschaden betreffe, so sei es im südlichen Bezirk von C wiederholt zu unwetterartigen Wetterkatastrophen gekommen. Dadurch sei es zu einer unreparablen

Beschädigung des Holzlattenzaunes in einer Gesamtlänge von 48 lfm gekommen, wobei die Sanierungskosten 6.489,00 € betragen hätten. Beigelegt waren dem Schreiben entsprechende Zahlungsbelege und Fotos.

In einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 30.08.2017 forderte das Finanzamt den Bf zur Bekanntgabe auf, weshalb Bad und WC behindertengerecht adaptiert worden seien und ob das Bad in A ebenso bereits behindertengerecht ausgestattet sei. Zudem ersuchte es um Bekanntgabe des Mittelpunktes der Lebensinteressen. Zudem forderte es die Vorlage eines aktuellen Sachverständigengutachtens an.

Im Antwortschreiben vom 19.09.2017 führte der Bf. ergänzend aus: Er habe seit einem Verkehrsunfall im Jahre 1999 u.a eine Sprunggelenksversteifung, eine Bewegungseinschränkung des linken Kniegelenkes, ein Streckungsdefizit im Kniegelenk und eine Gefühls lähmung im linken Unterschenkel und Vorfuß. Auf Grund der Gangunsicherheit im täglichen Leben sei die Benützung eines Gehstockes bzw. das Tragen einer Schiene erforderlich. Ein Lungenschaden sei ebenso attestiert. Bei seiner Gattin lägen ebenso Einschränkungen vor (Sprunggelenk, rechtes Kniegelenk, Wirbelsäule, Schultergelenk). Der Gesamtgrad der Behinderung sei bei ihm mit 80% bei seiner Gattin mit 60% festgestellt worden. Auch ein Ausweis gem. § 29 b STVO (Unzumutbarkeit des Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels) sei vorhanden. Im Jahr 2015 hätten sich wiederum Sturzverletzungen in A und 2016 in B ereignet. Bei beiden Personen habe sich eine zunehmende Sturzproblematik ergeben, insbesondere bei der Nutzung der Badewanne. Daraus habe sich wiederum die Notwendigkeit des behindertengerechten Umbaus von Bad und WC in B ergeben. Beim Umbau hätte die funktionstüchtige Badewanne samt Mauerwerk abgerissen und durch eine behindertengerechte Dusche ersetzt werden müssen. Die Neuausstattung der Wände sei kostensparend mit Panels erfolgt, die Bodenfliesen seien kostensparend durch einen rutschhemmenden Belag ersetzt worden. Kostensparend sei auch die behindertengerechte Sanierung (Sitzhöhe, Haltegriff) des räumlich gesondert gelegenen WC's erfolgt. In A nutze er seit 1982 eine Mietwohnung einer Wohnungsgenossenschaft, wobei jede bauliche Veränderung der Ausstattung der Genehmigung bedürfe. **Die Möglichkeit zur Errichtung einer behindertengerechten Dusche sei bereits aus wirtschaftlichen Aspekten ausgeschlossen. Auch in Zukunft werde keine bauliche Veränderung vorgenommen.** Bei dem in beiderseitigem Besitz befindlichen Wohnhaus in B handle es sich seit Geburt seiner Frau an um einen aufrechten Wohnsitz mit intaktem Freundes- und Bekanntenkreis. Vor allem seit dem Ableben des Vaters im Frühjahr 2015 ergebe sich für seine Gattin nicht zuletzt zur Pflegeunterstützung der in der Nähe wohnenden betagten Mutter ein überwiegender Aufenthalt in B. Auch bedürfe es auf Grund der Problemstellungen und Gefahrensituationen (Sturzgefahr) der ständigen gegenseitigen Hilfestellungen und der räumlichen Nähe durch den Ehepartner. Der Alltag könne durch den Umbau leichter bewältigt werden, die gesundheitlichen Probleme könnten bei einem länger andauernden ständigen Aufenthalt in B- im Hinblick auf den attestierten Lungenschaden- erträglicher gemacht werden. Die Häufigkeit des Aufenthaltes

in B könne auch aus dem Strom und Wasserverbrauch abgeleitet werden. Daraus ergebe sich ein überwiegender Aufenthalt in B.

Am **06.10.2017** erging der **Einkommensteuerbescheid 2016**, wobei die Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift in Höhe von -1.222,00 € ergab. Bezüglich der behindertengerechten Adaptierung von Bad und WC wies das Finanzamt in der Bescheibegründung darauf hin, dass der Bf. laut Behördenanfrage beim ZMR seinen Hauptwohnsitz in A und seinen **Nebenwohnsitz** in B habe. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung setzte voraus, dass diese zwangsläufig erwachsen seien. Somit würden aber **Aufwendungen, die Güter des gehobenen Lebensbedarfes betreffen, wozu auch ein Zweit- oder Nebenwohnsitz zählten, jedenfalls ausscheiden**. Die für den Zweitwohnsitz angefallenen Kosten, seien daher unabhängig, ob es sich um behinderungsbedingte Aufwendungen handle, nicht zwangsläufig erwachsen. Die Fahrten zur Apotheke zur Anschaffung von Medikamenten führten ebenso zu keiner außergewöhnlichen Belastung, weil diese Fahrten zur Beschaffung von Dingen des täglichen Bedarfs (Lebensmittel etc.) verbunden würden. Ausgenommen seien Fahrten zu Ärzten und Therapien. Was die geltend gemachten Rezeptgebühren betreffe, so könne eine Selbstmedikation nicht als Krankenbehandlung angesehen werden, dies treffe auch auf das Pneumokokkenimpfserum zu. Was den geltend gemachten Kosten für den Katastrophenschaden betreffe, so könnten diese für die Reparatur und Sanierung von Gegenständen, die nicht mehr der üblichen Lebensführung zuzurechnen seien (wie zB Kosten im Zusammenhang mit einem Zweitwohnsitz) nicht abgesetzt werden.

In der **Beschwerde vom 23.10.2017** hielt der Bf. dem Finanzamt zunächst vor, eine unzureichende Beweiswürdigung vorgenommen, schlüssige Argumente außer Acht gelassen und unzutreffende Rechtsquellen herangezogen zu haben. Spätestens ab dem Jahr 2016 bestünden die stärksten persönlichen Beziehungen von ihm bzw. seiner Gattin zum Wohnsitz in B. Aus der Aufenthaltsdauer ergebe sich auch die Führung der ehelichen Gemeinschaft an diesem Wohnsitz. Die im Gemeindegebiet ansässigen Familienangehörigen der Gattin (2 Brüder) ermöglichten einen engen und regelmäßigen Kontakt. Soweit es die körperlichen Beeinträchtigungen zuließen, würden öffentliche und gesellschaftliche Veranstaltungen (Hochzeiten, Familienfeiern) bzw. religiöse Aktivitäten im möglichen Umfang bzw. Ausmaß entwickelt. Vom Finanzamt seien alleinig die Wohnsitzdaten als Indiz herangezogen und andere gleichwertige Beweismittel außer Acht gelassen worden. Durch die Änderung der Abgabenzuständigkeit zum Finanzamt CC sei das Kriterium des überwiegenden Aufenthaltes zuerkannt worden (Mittteilung vom 02.10.2017). Die Ansicht, wonach Fahrten zur Apotheke keine Anerkennung finden, könnte so nicht geteilt werden, weil die im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehenden Fahrtkosten eine zusätzliche ag. Belastung darstellten. Die Pneumokokkenimpfung stehe im ursächlichen Zusammenhang mit der unfallkausalen Lungenschädigung und führe bei den wiederkehrend auftretenden Erkrankungen zu einer Besserung des Krankheitsverlaufes. Somit handle es sich

nicht um eine Selbstmedikation bzw. ausschließliche Selbstmedikation. In dem Betrag von 61,00 € sei bereits ein Zuschuss der BVA zu den Serumskosten enthalten. Was den Katastrophenschaden und den Nachweis betreffe, so liege keine Niederschrift der Gemeinde zu den einzelnen Schadensereignissen vor, was wiederum nicht zum Nachteil gereichen dürfe. Die geschilderten Umweltereignisse könnten jederzeit den öffentlich zugänglichen Aufzeichnungen der Unwetterzentrale entnommen werden. Zu den Kosten für die Sanierung katastrophengeschädigter Vermögensgegenstände zählten auch die Wiederherstellung von Zäunen und Grundstückseinfriedungen. Der Wohnsitz sei jedenfalls nach der gültigen Fassung des Hauptwohnsitzgesetzes zu beurteilen.

Das Finanzamt änderte mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27.11.2017** den Bescheid ab und setzte die Einkommensteuer mit - 1.216,00 € fest. Der Bf habe seit 16.11.1982 seinen Hauptwohnsitz in A und seit 26.08.1983 seinen Nebenwohnsitz in B. Laut **ärztlichem Gutachten des Sozialministeriumsservice vom 21.12.2004** seien dem Bf im Zusammenhang mit der Sprunggelenkversteifung, Einschränkung linkes Kniegelenk und Rippenfrakturen eine Behinderung im Ausmaß von 60%, im Zusammenhang mit der einseitigen Peroneuslähmung (Lähmung im Bein/Fußbereich) eine Behinderung im Ausmaß von 40%, im Zusammenhang mit dem Bandscheibenvorfall der LWS eine Behinderung im Ausmaß von 40% und im Zusammenhang mit dem hyperreagiblen Bronchialsystem eine Behinderung im Ausmaß von 10% und insgesamt im Zusammenwirken der Leiden einen Behinderungsgrad im Ausmaß von 80% bescheinigt worden.

#### *Katastrophenschaden:*

Die gesetzliche Regelung des § 34 Abs. 6 EStG sehe bei Katastrophenschäden lediglich von dem Erfordernis ab, dass die Aufwendungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen müssen. Es werde jedoch nicht von dem Erfordernis Abstand genommen, dass die Aufwendungen im Sinn des Absatz 3 der Gesetzesstelle zwangsläufig erwachsen müssen, dass sich der Steuerpflichtige der Wiederbeschaffung somit aus den oben genannten Gründen nicht entziehen könne. Lehre und Rechtsprechung unterstellten dies bei zerstörten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens dann, wenn dem Steuerpflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung nicht zuzumuten wäre. Nur die Wiederbeschaffung existenznotwendiger Wirtschaftsgüter gelte als zwangsläufig erwachsen. Damit kämen jedenfalls Güter des gehobenen Lebensbedarfes nicht als Abzugsposten in Betracht, wozu zweifellos auch ein Zweit- oder Nebenwohnsitz gehöre. Nach § 1 Abs 7 Meldegesetz sei der Hauptwohnsitz eines Menschen an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen habe, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen. Treffe diese sachliche Voraussetzung bei Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so habe er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat. Der Bf habe unbestrittenermaßen zwei Wohnsitze, die objektiv

geeignet sind, Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Menschen zu sein. Der Bf sei Pensionist und die Lebensführung bringe es mit sich, dass auch subjektiv jeder dieser Wohnsitze Lebensmittelpunkt sein könnte, sodass diesem das in § 1 Abs 7 Meldegesetz normierte Wahlrecht (sowie die Verpflichtung der Bekanntgabe, zu welchem Wohnsitz das überwiegende Naheverhältnis besteht) zustehe. Bei Verlegung des Hauptwohnsitzes liege es in der Verantwortung der jeweiligen Person, dies durch entsprechende Ummeldung kund zu tun. Aus der Wahl des Hauptwohnsitzes leiteten sich verschiedene rechtliche Folgen für die Gemeinden ab, sodass die Entscheidung, welche Wohnung zum Hauptwohnsitz erklärt werde, nicht ohne Bedeutung sei. Wenn aus welchen Gründen auch immer, der Hauptwohnsitz mit allen rechtlichen Konsequenzen in A gewählt worden sei, so könne man dies nun für steuerliche Zwecke nicht in Abrede stellen. Eine Untersuchung, ob die weiteren Voraussetzungen für die steuerliche Beurteilung der Kosten als Folge einer Naturkatastrophe erfüllt sind, oder ob es sich lediglich um ein Schadenereignis handle, sei obsolet, da mit der Zusanierung beim Zweitwohnsitz lt. den angeführten Gründen kein existenznotwendiges Wirtschaftsgut wiederhergestellt worden sei.

#### *Behinderungsbedingter Badumbau:*

Die gesetzliche Regelung sehe vor, dass die Aufwendungen im Sinne des Absatz 3 der Gesetzesstelle zwangsläufig erwachsen müssen, dass sich der Steuerpflichtige der ihm entstandenen Kosten nicht entziehen könne. Der Einbau einer Duschkabine statt einer Badewanne sei gerade bei Personen mit Bewegungseinschränkungen sinnvoll und zweckmäßig. Wenn statt einer Badewanne eine Duschkabine eingebaut werde, diene diese Maßnahme zweifellos der Unfallprävention. Die Anerkennung der getätigten Aufwendungen für die Adaptierung der Sanitäranlage als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 setze voraus, dass diese Aufwendungen außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen sind. Wenn eines dieser Merkmale fehle, sei eine Berücksichtigung ausgeschlossen. **Am Wohnsitz in A verfüge der Bf nur über eine Badewanne. Lt. Schreiben vom 19.09.2017 wäre der Einbau einer behindertengerechten Dusche statt der Badewanne schon aus wirtschaftlichen Aspekten ausgeschlossen, da solch ein Umbau der Genehmigung der Genossenschaft bedürfe und bei Wohnungsaufgabe der Erstzustand wieder herzustellen sei.** Der Umstand, dass am Wohnsitz in A die Benützung einer Badewanne möglich sei, am Wohnsitz in B jedoch nicht, spreche gegen die Zwangsläufigkeit dieser Ausgaben. Darüber hinaus seien die Arbeiten nicht am Hauptwohnsitz getätigt worden, sodass das für die Abzugsfähigkeit unabdingbare Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit fehle.

#### *Fahrtkosten zu Apotheke:*

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden. Bei Beachtung der durchschnittlichen Lebensverhältnisse ergebe sich kein Hinweis, weshalb die Aufwendungen für Fahrten zur Apotheke höher sein sollten als die, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen.

Fahrten zu Apotheken, die für das tägliche Leben erforderlich sind, würden im Regelfall in Verbindung mit Einkäufen für das tägliche Leben getätigt. (vergleiche BFG v. 02.09.2015, RV/5101463/2014).

#### *Pneumokokkenimpfung :*

Diese Impfung sei im Regelfall eine Maßnahme zu Vorbeugung von Krankheiten und scheide somit als Krankheitskosten im Sinn des § 34 EStG 1988 aus. Selbst unter der Annahme, dass diese Impfung, im ursächlichen Zusammenhang mit der Lungenschädigung stünde, könnten die Kosten dafür nur als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 *mit Selbstbehalt* berücksichtigt werden, da die diesbezügliche Einstufung des Bundessozialamtes für die Lungenkrankheit mit 10% festgesetzt worden sei und somit die Kosten nicht im Zusammenhang mit einer Krankheit stünden, welche mindestens eine 25 % ige Behinderung nach sich ziehe.

#### *Apothekenrechnungen :*

Lt. Schreiben vom 23.08.2017 seien Arztkosten in Höhe von € 30,92 und Rezeptgebühren in Höhe von € 92,90 beantragt worden. Anerkannt seien die beantragten Arztkosten ungekürzt und die nachgewiesenen Rezeptgebühren in Höhe von € 79,50 also insgesamt € 110,42 worden. Im Zuge der Beschwerdeerledigung würden die Rezeptgebühren lt. vorliegenden Apothekenrechnungen vom 22.09.2016 € 5,55; vom 23.09.2016 € 20,50; vom 04.11.2016 € 11,40; vom 22.01.2016 € 5,70; vom 11.02.2016 € 11,40; vom 21.03.2017 € 5,70 und vom 01.12.2016 € 5,55 somit insgesamt € 65,80 anerkannt. Die beantragten Arztkosten iHv € 30,92 würden daher ungekürzt und die nachgewiesenen Rezeptgebühren würden iHv von € 65,80 anerkannt werden.

Im **Vorlageantrag vom 15.12.2017** brachte der Bf. ergänzend vor: Wesentlich sei die Klärung der Frage, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde. In der Stellungnahme vom 19.09.2017 sei dazu ausführlich Bezug genommen worden. Vom Finanzamt CC sei infolge Änderung der Zuständigkeit mit 2.10.2017 eine Abtretungsmitteilung erlassen worden. Vom Finanzamt A sei mit 3.10.2017 wiederum eine Abtretungsmitteilung (Löschung beim Finanzamt CC) erlassen worden. Diese Vorgänge seien ausschließlich amtswegig erfolgt. In der Beschwerde vom 23.10.2017 sei erneut darauf hingewiesen worden, dass im Vergleich der Wohnsitze jedenfalls ab dem Jahr 2016 die „stärksten persönlichen „ Beziehungen zum Wohnsitz B, bestünden. In der Beschwerdevorentscheidung des FA A vom 27.11.2017 sei diesbezüglich wiederum lediglich auf die Meldedaten des ZMG verwiesen worden. Zudem sei aufgrund des Ermittlungsverfahrens festgestellt worden, dass „unbestrittenermaßen zwei Wohnsitze, die objektiv geeignet seien Mittelpunkt der Lebensinteressen eines Menschen zu sein, vorliegen würden. Aufgrund den bei ihm und seiner Gattin hochgradig attestierten Mehrfachbehinderungen sei aufgrund der massiven Bewegungseinschränkungen bzw. Funktionsstörungen die weitere gefahrlose Nutzung einer Badewanne an beiden Wohnsitzen nicht mehr gegeben. Dieser Umstand habe zu zwei dokumentierten schweren Verletzungen und zahllosen Gefahrensituationen (Ausrutschen) geführt hat. Daraus habe

sich die unbedingte Notwendigkeit eines behindertengerechten Badumbaus samt WC ergeben. Durch die Raumgröße von ca. 8 m<sup>2</sup> hätte am Wohnsitz B ein großer barrierefreier Duschbereich(ca. 2,5 m<sup>2</sup>) geschaffen werden können, der auch eine Hilfestellung zulasse. Am Wohnsitz A ergebe sich eine Raumgröße von 4,5 m<sup>2</sup>. Dies sei mit der Tatsache einhergegangen, dass sich seine Gattin spätestens ab dem Jahr 2016 fast ausschließlich an ihrem Familienwohnsitz in B aufgehalten habe, nicht zuletzt auch aufgrund von Betreuungsaufgaben gegenüber ihrer betagten und pflegebedürftigen 90-jährigen Mutter. Dadurch habe sich auch für seine Person eine überwiegende Aufenthaltsdauer in B ergeben, nicht zuletzt auch aus der Notwendigkeit der gegenseitigen Hilfestellung im alltäglichen Ablauf. Durch die zunehmend überwiegende Anwesenheit in den letzten Jahren am Wohnsitz B habe sich ein neuer Freundes- und Bekanntenkreis entwickelt. Nach der vorzeitigen Ruhestandsversetzung aufgrund des Dienstunfalls hätten sich am Wohnsitz A (ehemaliger Dienstort) infolge des Zeitenlaufes immer weniger persönliche Kontakte im ehemaligen Berufsbereich bzw. im Verwandtschafts- oder Bekanntenkreis ergeben. Die Anwesenheiten reduzierten sich zur regelmäßigen Kontaktnahme mit der am gleichen Wohnsitz A, lebenden Tochter sowie auf Facharzt- und Krankenhausaufenthalte.

Es sei weder dem Art. 6 Abs. 3 B-VG noch der bezug habenden Rechtssprechung des VwGH bzw. den EStR 2000 zu entnehmen, dass ein Hauptwohnsitz erst begründet wäre, wenn eine dementsprechende Meldung nach melderechtlichen Vorschriften erfolge. Die Feststellungen des Finanzamtes, dass sich aus der Wahl des Hauptwohnsitzes eventuell rechtliche Folgen für eine Gemeinde ableiten, könne weder vorgeworfen werden noch Gegenstand dieses finanzrechtlichen Verfahrens sein. Aus dieser Überlegung heraus werde neuerlich die Anerkennung der Kosten für die behindertengerechte Sanierung von Bad und WC, für die Reparatur bzw. Wiederherstellung von Zäunen und Grundstückseinfriedungen beantragt. Auch würden die Einkäufe des täglichen Lebens nicht in A erledigt und die Fahrtkosten zur Apotheke als abzugsfähige Aufwendung begehrt. Zudem leide er an einer dauerhaften Erkrankung der Atemwege mit Husten und Auswurf ( chronische Bronchitis). Typischerweise verschlimmere sich sein Gesundheitszustand beim Auftreten eines Atemwegsinfekts. Die ärztlich verordnete Pneumokokkenimpfung sei daher keine bloße Vorbeugungsmaßnahme, sondern sollte eine Beibehaltung seines derzeit gegebenen Krankheitsbildes bewirken. Gemäß § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen ergebe sich eine Minderung der Erwerbsfähigkeit ab mindestens 25 %. Lt. vorgelegtem amtsärztlichen Gutachten ergebe sich im Zusammenwirken der angeführten Leiden ein Behinderungsgrad von 80 %. Folge man den Feststellungen des Finanzamtes, würde sich in Zusammenrechnung aller Leiden ein Behinderungsgrad von 150 % ergeben. Im Zusammenwirken verschiedener Leiden sei daher eine Einzelbetrachtung (Lungenschaden 10 %) nicht zielführend. Das Finanzamt sei in der gegenständlichen Beschwerde vorentscheidung der Verpflichtung nach dem AVG, die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die daraufgestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen, nur unzureichend nachgekommen. Bei der Wohnsitzfrage habe das Finanzamt bei Vorliegen von mehreren „ Mittelpunkte der

Lebensbeziehungen" das nur für diesen Fall vorgesehene subjektive Kriterium des überwiegenden Naheverhältnisses außer Betracht gelassen (Erk. VwGH vom 13.11.2001, ZI. 2001/05/0935).

Der Vorhalt des Verwaltungsgerichtes wurde mit Schreiben vom 15.06.2018 zunächst unter neuerlichem Hinweis auf die von den Finanzämtern durchgeführten Abtretungen wie folgt beantwortet: Da vor allem das Kriterium der tatsächlichen Aufenthaltsdauer am Wohnsitz in B von nicht vorhersehbaren Umständen des Krankheits- und Beschwerdeverlaufes beeinflusst würden, sei eine in rechtlicher Hinsicht im Raum stehende **kurzfristige Ab- oder Ummeldung mit allen Folgen unzumutbar**. Daraus resultierend konnte auch keine Veranlassung nach dem KFG 1976 bezüglich Zulassungsstandort vorgenommen werden. Die tatsächliche Aufenthaltsdauer im Jahr 2016 am Wohnsitz in B sei durch die geschilderten persönlichen Umstände beeinflusst. Die Tochter habe im Jahr 2014 ihren Wohnsitz nach F verlegt, wodurch sich durch die räumliche Nähe zum Wohnsitz B regelmäßig persönliche Kontakte ergeben hätten. Mit 01.11.2015 habe die Tochter wieder eine Arbeit in A aufgenommen und sei diese am elterlichen Wohnsitz mit Hauptwohnsitz gemeldet. Bedingt durch Krankenhausaufenthalte in C und Rehaaufenthalte in D habe in den Jahren 2014 und 2015 der Wohnsitz in B regelmäßig Besuchsmöglichkeiten gewährleistet. Auf Grund des Umfanges der Gesundheitsstörungen bzw. des jeweiligen Krankheitsverlaufes wären die ärztlichen Konsultationen in A erforderlich gewesen. Der Medikamentenbezug sei jeweils unmittelbar nach der ärztlichen Verordnung in Apotheken in A erfolgt. Zu den einzelnen Fahrtbewegungen zwischen den beiden Wohnsitzen seien datumsmäßig keine Aufzeichnungen geführt worden. Die Aufenthalte am Wohnsitz in A dienten jedenfalls auch der Kontaktaufnahme mit der Tochter sowie der Nachschau des in seinem Besitz befindlichen unbewohnten Elternhauses. Die Umbauarbeiten zur behindertengerechten Sanierung hätten in der 1. Jahreshälfte seine überwiegende Anwesenheit erfordert. In diesem Zeitraum habe sich seine Gattin nach einer Sturzverletzung am Wohnsitz in B in mehrwöchiger stationärer und ambulanter Krankenhausbehandlung in A befunden, danach in stationärer Behandlung in D. Die Besuchsfahrten ins Krankenhaus nach A seien von beiden Wohnsitzen angetreten worden, die nach D ausschließlich von B aus. Die Sommermonate wiederum habe man ausschließlich in B verbracht. Besprechungen mit Grundbesitzern hinsichtlich eines überörtlichen Wasserleitungsbaus am landwirtschaftlichen Grundbesitz der Ehegattin in E hätten weitere Anwesenheiten erfordert. **Ab der 2. Septemberhälfte sei eine akute Verschlechterung der Beschwerde- und Schmerzproblematik bei seiner Gattin aufgetreten und hätte diese in der weiteren Folge einen längeren stationären Krankenhausaufenthalt in A bis etwa Mitte November 2016 erforderlich gemacht.** Die letzten Wochen des Jahres 2016 einschließlich der Weihnachts- und Neujahrsfeiertage habe man in B verbracht. In der rückblickenden Gesamtschau habe jedenfalls eine überwiegende Aufenthaltsdauer in B vorgelegen. Der Stromverbrauch 2015/2016 bzw. 2016/2017 habe in B 1.210 kWh bzw. 1.190 kWh betragen. Am Wohnsitz in A 2015/2016 1.550 kWh, 2016/2017 1.561 kWh, 2017/2018 1.641 kWh. Der Gasverbrauch in A 2016/2016 3.517 kWh, 2016/2017 4.575



kWh, 2017/2018 4.210 kWh. Dabei habe der Umstand Berücksichtigung zu finden, dass Wohnung in A auch von der Tochter genutzt werde. Die Mehrzahl der amtlichen Schreiben erfolge an die Adresse in A. Durch die ständige Anwesenheit der Tochter in A sei auch die postalische Zustellung gewährleistet. Sämtliche Geldgeschäfte würden über die PSK abgewickelt, die Mehrzahl des Geschäftsverkehrs erfolge über Abbuchungsaufträge, verbleibende Geldgeschäfte könnten über sämtliche Postämter abgewickelt werden. Die Feststellungen des Finanzamtes bezüglich der Benutzbarkeit der Badewanne in A seien sachlich unbegründet und könnten in keiner Weise den Schriftsätzen entnommen werden. Die veränderte Wohnsituation in B habe auch die jeweilige Aufenthaltsdauer beeinflusst. Letztendlich wurde noch einmal auf die gegebenen Gesundheitsbeeinträchtigungen bzw. die körperlichen Behinderungen die damit einhergehenden Problemstellungen bzw. Gefahrensituationen sowie auf das Erfordernis der gegenseitigen Hilfestellung hingewiesen.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 16.07.2018 wies das Finanzamt u.a. darauf hin, dass der Bf. pensionierter Polizist sei und alleine schon auf Grund seiner Ausführungen das Meldegesetz gut kennen dürfte.

### **Sachverhalt**

Das Verwaltungsgericht geht von nachstehendem Sachverhalt aus. Der Bf. war Polizeibeamter, der nach einem Unfall im Jahr 1999 in Frühpension gegangen ist. Gemeldet sind er und seine Gattin bis dato mit Hauptwohnsitz in A und mit Nebenwohnsitz in B. Im beschwerdegegenständlichen Jahr wurden am Nebenwohnsitz die sanitären Anlagen (Bad und WC) umgebaut. Die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung reichte der Bf. beim Finanzamt A ein. Seine Wohnanschrift gab er gleichfalls mit A an. In der Beilage zur Erklärung zur Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen gab er seinen Grad der Behinderung mit 80% den seiner Gattin mit 60% an. Sowohl für die Krankheitskosten, die sanitären Umbauten und für den Katastrophenschaden machte er entsprechende Kosten geltend. **Bezüglich der Kosten des Umbaus von Bad und WC erklärte er sich zum Antragsteller.** Das Finanzamt sprach sich im bekämpften Einkommensteuerbescheid 2016 gegen die Berücksichtigung der Umbauten und des Katastrophenschadens aus, zumal die Abzugsfähigkeit voraussetze, dass diese zwangsläufig erwachse. Aufwendungen des gehobenen Lebensbedarfes, wozu auch ein Zweitwohnsitz zähle, zählten jedenfalls nicht dazu. In der Beschwerde vom 23.10.2017 hielt der Bf. fest, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen, und nur darauf komme es an, mittlerweile nach B verlagert hätte. Das Finanzamt hielt in der Beschwerdevorentscheidung vom 27.11.2017 an seinem Standpunkt fest. Im Vorlageantrag wurde noch einmal auf die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen verwiesen und die Erforderlichkeit des Umbaus sowie auf den Anspruch auf Berücksichtigung des Katastrophenschadens gemäß den Einkommensteuerrichtlinien. Seitens des BFG erging ein Vorhalt, mit dem der Bf. u.a. zur Namhaftmachung von Zeugen eingeladen wurde, zur kalendarischen Mitteilung

an welchen Tagen er sich in A und an welchen er sich in B aufgehalten habe, zur Erklärung weshalb er eine Ummeldung bis dato nicht veranlasst habe und weshalb ihm die Benutzung des Bades in A nach wie vor möglich sei. Eine kalendarische Aufzählung unterblieb, ebenso die Namhaftmachung von Zeugen. **Im Jahr 2016 befand sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf in A und nicht in B. Im Jahr 2016 konnte und musste in der gemeinsamen Wohnung in A die Badewanne von beiden Ehegatten benutzt werden.**

### **Beweiswürdigung**

Im beschwerdegegenständlichen Verfahren steht die Klärung der Frage im Mittelpunkt, wo sich im Jahr 2016 der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf befunden hat. Dabei kam dem Umstand, dass der **Bf und dessen Gattin ihren Hauptwohnsitz in A bis heute gemeldet haben** sehr wohl besondere Bedeutung zu. Gerade als ehemaliger Polizeibeamter musste diesem die Bedeutung des Meldewesens bekannt sein. Wirtschaftliche -im Übrigen nicht nachvollziehbare- Überlegungen treten dabei in den Hintergrund. Auch dass das Fahrzeug nach wie vor in A gemeldet ist, war für das Gericht gleichfalls von Bedeutung. Wenn der Bf. ausführt, dass er sich bis heute nicht im Klaren sei, wo jedenfalls sein Hauptwohnsitz sei, lässt dies Schlüsse zu, die die Annahme des Gerichtes bestätigen. Besonderer Bedeutung kommt der Tatsache zu, dass der Bf seine Erklärung beim Finanzamt A eingereicht hat (**Wohnanschrift**). Dadurch hat er selbst zum Ausdruck gebracht, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet. Daran ändert sich nichts, dass der Akt in der weiteren Folge an ein anderes Finanzamt abgetreten und in der weiteren Folge wieder rückabgetreten wurde. Trotz Aufforderung kam es nicht zu einem kalendarischen Nachweis, obgleich dies hätte möglich sein müssen (Aufzeichnungen über Geburtstage, Beerdigungen, Kirchenbesuche, Verwandtenbesuche). In diesem Zusammenhang erfolgten lediglich pauschale Ausführungen, obgleich der Bf. alleine schon im Hinblick auf das Antragsprinzip zu einer genauen Ausführung angehalten gewesen wäre. Denn nach der Rechtsprechung des VwGH hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann. Vor allem aber, dass er von der Möglichkeit der Namhaftmachung von Zeugen nicht Gebrauch gemacht hat, und es wiederum bei bloßen Behauptungen beließ, spricht gegen seine Version des Mittelpunktes der Lebensinteressen. Dazu kommt noch, dass die Gattin selbst behindert ist und sich längere Zeit in stationärer Behandlung befunden hat, die Pflege der Mutter nur eingeschränkt stattgefunden haben kann. Gerade aber die langen Krankenhausaufenthalte insbesondere seiner Gattin, die Arztbesuche, die Einkäufe in Apotheken allesamt in A, die Zustelladresse, das Bankkonto sprechen für den Mittelpunkt der Lebensinteressen in A. Was den Stromverbrauch in B betrifft, so ist dieser im Rechnungszeitraum 2016/2017 gegenüber dem vorigem Zeitraum sogar gesunken und in A leicht angestiegen. Daraus folgert für das Gericht, dass sich der **Mittelpunkt der Lebensinteressen des Antragstellers im Jahr 2016 in A befunden hat.**

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung zum Ausdruck gebracht, dass die Benutzung des Bades für den Bf, zumutbar gewesen sei. Dies ist für das Gericht ebenso nachvollziehbar. Das Gericht geht davon aus, dass der Bf und dessen Gattin das Bad in A auch im Jahr 2016 benutzte auch während des Krankenhausaufenthalte seiner Gattin. So befand sich die Ehegattin in der Zeit von Mitte September bis Mitte November 2016 in stationärer Behandlung in A und verbrachte der Bf. diese Tage ebenso in A. Auch in dieser Zeit musste ihm die Benutzung des Bades (alleine) möglich sein. Dass die Ehegattin die Badewanne in A nicht hätte benutzen können, wurde ebenso nicht behauptet. Bis zum Umbau in B musste und konnte diese im Jahr 2016 dort wohl auch von beiden genutzt werden. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang, dass **der Grad der Behinderung bei den Ehegatten bereits im Jahre 2004 festgestellt wurde und die Benützung einer Badewanne auch noch im Jahr 2016, somit lange nach Feststellung der Behinderung im Jahr 2004, möglich war.** Dass die Benützung einer Badewanne im hohen Alter erschwerlich ist, steht außer Frage, doch trifft dies auch für einer Mehrheit von Personen im hohen Alter- ohne nachgewiesener Behinderung- zu. Letztendlich hat der Bf. es trotz Vorhaltungen des Finanzamtes und des BFG unterlassen, dazu konkret Stellung zu beziehen und lediglich von einer Falschinterpretation gesprochen hat. Ein zuvor ausgestellte ärztliche Bescheinigung wurde ebenso nicht vorgelegt.

### **Rechtslage**

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

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

Ausgaben, die auf eine Krankheit zurückgehen, sind im täglichen Leben keine regelmäßigen Ausgaben, sie belasten also den, der sie zu tragen hat, mehr als die Mehrzahl der übrigen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Krankheitskosten).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen gemäß Abs. 3 der zitierten Bestimmung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988 können Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawenschäden ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen (vgl. dazu das Erkenntnis des VwGH vom 10. April 1973, 398/73). Es können daher nur solche Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 12. September 1989, 88/14/0164).

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle des Freibetrages die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988).

3. Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

3.1. Nach § 1 der - auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen - Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010 (kurz: VO), liegt eine Behinderung nur vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

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

Der "ordentliche Wohnsitz" einer Person ist an dem Ort begründet, an dem sie sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, ihn bis auf weiteres zum Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu wählen. Hierbei ist es unerheblich, ob die Absicht darauf gerichtet war, für immer an diesem Ort zu bleiben (siehe Grubmann, KFG, 3. Auflage, Seite 122, 1987).

Bei mehreren Wohnsitzen vereinigt jeweils einer die stärksten persönlichen Beziehungen auf sich; demnach gibt es nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse (VwGH 16.5.1974, 946/73).

Durch das Hauptwohnsitzgesetz, BGBl. 1994/505, wurde anstelle des "ordentlichen Wohnsitzes" der Begriff "Hauptwohnsitz" eingeführt sowie in Art. 6 Abs. 3 B-VG idF der B-VG Novelle mit BGBl 1994/504 eine verfassungsgesetzliche Definition des Begriffes "Hauptwohnsitz" aufgenommen, die fast wörtlich jener im Meldegesetz 1991, BGBl 1991/9 (§ 1 Abs. 6 und 7) entspricht. Demnach kann eine Person nur einen einzigen Hauptwohnsitz haben und wird zwischen Hauptwohnsitz und allfälligen weiteren "Wohnsitzen" unterschieden.

## Erwägungen

### *Behindertengerechter Umbau von Bad und WC*

Der Hauptwohnsitz einer Person ist dort begründet, wo sie sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, hier den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu schaffen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen einer Person auf mehrere Wohnsitze zu, **so hat sie jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem sie das überwiegende Naheverhältnis hat.**

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung vom 27.11.2017 bereits auf die Bedeutung der Meldung des Hauptwohnsitzes hingewiesen und dass es in der Verantwortung der jeweiligen Person gelegen sei, dies durch entsprechende Ummeldung kund zu tun.

*Aus der Wahl des Hauptwohnsitzes leiten sich verschiedene rechtliche Folgen für die Gemeinden ab, sodass die Entscheidung, welche Wohnung zum Hauptwohnsitz erklärt wird, von entscheidender Bedeutung ist. Tatsache ist, dass der Bw., aus welchen Gründen auch immer, seinen Hauptwohnsitz mit allen rechtlichen Konsequenzen in G. gewählt hat UFS 24.11.2009, RV/0161-G/08).*

Der Bf. und dessen Gattin sind nach wie vor in **A** mit Hauptwohnsitz gemeldet. Das BFG ist zu dem Ergebnis gelangt, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in A befindet (s. dazu auch die entsprechenden Ausführungen in der Beweiswürdigung).

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung (in beschwerdegegenständlichen Fall die behindertengerechte Sanierung von Bad und WC) setzt voraus, dass diese **zwangsläufig erwachsen sind. Somit scheiden aber Aufwendungen, die Güter des gehobenen Lebensbedarfes betreffen, wozu zweifelsfrei auch ein Zweit- oder Nebenwohnsitz zählt, jedenfalls aus** (vgl. auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 2 zu § 34 Absatz 6 bis 9 (43. Lieferung) in UFSG vom 24.11.2009, RV/0161-G/08).

Die für den Zweitwohnsitz in B angefallenen Kosten sind daher unabhängig davon, ob es sich um behinderungsbedingte Aufwendungen handelt, nicht zwangsläufig erwachsen. Eine Berücksichtigung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung war daher bereits aus dieser Überlegung nicht möglich.

Das Verwaltungsgericht hat aber auch festgestellt, dass **die Benützung einer Badewanne im Jahr 2016 in A ganzjährig und bis zum Umbau in B tatsächlich möglich gewesen sein musste.** Aus dieser Überlegung heraus, wird man der Ansicht des Finanzamtes, dass es an der Zwangsläufigkeit fehle, nicht mit Erfolg entgegenzutreten können.

**Hilfsmittel** sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender Körperteile oder

unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen. Das Finanzamt hat in der Beschwerdevorentscheidung treffend darauf hingewiesen, dass eine Duschkabine statt einer Badewanne gerade bei Personen mit einer Bewegungseinschränkung aber auch unter dem Aspekt der Unfallverhinderung sinnvoll ist. Dennoch muss das Hilfsmittel geeignet sein, die bestehende Beeinträchtigung zu beseitigen.

Aus dieser Überlegung heraus konnte die Sanierung keine steuerliche Berücksichtigung finden, zumal die Behinderung des Bf bereits seit 1999 vorgelegen hat und 2004 das Ausmaß der Behinderung mit 80% festgestellt wurde und im Jahr 2016 die Badewanne in A noch benutzt werden konnte. Dass die Badewanne in A auch vom Bf alleine genutzt werden konnte, ergibt sich bereits aus dem Schriftverkehr. So war dessen Gattin in der Zeit von Mitte September bis Mitte November 2016 im Krankenhaus in A und er offensichtlich auf sich alleine angewiesen. Dass Personen höheren Alters ganz allgemein von einer Sanierung profitieren, darauf ist in der Beweiswürdigung bereits eingegangen worden. Eine zuvor ausgestellte ärztliche Bestätigung, was die Badsanierung betrifft, lag ebenso nicht vor. Zu einer anderen rechtlichen Beurteilung käme man wohl in jenem Fall, in dem die festgestellte Beeinträchtigung eine Benützung der Badewanne von vornherein nicht zugelassen hätte.

#### *Katastrophenschaden*

Dieser soll beim Zweitwohnsitz am Zaun aufgetreten sein.

In diesem Zusammenhang wird zunächst auf die obigen Ausführungen zum Punkt Hauptwohnsitz und Absetzbarkeit verwiesen. Da das Verwaltungsgericht davon ausgeht, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in A befunden hat, kommt eine Berücksichtigung des Katastrophenschadens bereits aus dieser Überlegung heraus nicht in Betracht. Denn die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung setzt voraus, dass diese **zwangsläufig erwachsen sind. Somit scheiden aber Aufwendungen, die Güter des gehobenen Lebensbedarfes betreffen, wozu zweifelsfrei auch ein Zweit- oder Nebenwohnsitz zählt, jedenfalls aus** (vgl. auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 2 zu § 34 Absatz 6 bis 9 (43. Lieferung) in UFSG vom 24.11.2009, RV/0161-G/08).

Die Anerkennung des Katastrophenschadens kommt aber auch aus nachstehender Überlegung nicht in Betracht.

Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden können grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn sie zwangsläufig erwachsen. Dies ist bei zerstörten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens nur dann der Fall, wenn sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen nicht entziehen kann, die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes somit nicht zuzumuten ist (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0111 und Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 9 zu § 34 (6 bis 8)).

Bei Prüfung der Frage, ob die weitere Lebensführung nicht zumutbar wäre, unterbliebe die Wiederbeschaffung der verloren gegangenen Güter, ist nach den allgemeinen Regeln über die Zwangsläufigkeit vorzugehen, also ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 23.5.2007, 2006/13/0081).

Kosten für die Ersatzbeschaffung zerstörter Gegenstände (ausgenommen PKW), die zur üblichen Lebensführung gehören, sind im Ausmaß des durchschnittlichen Standards in voller Höhe abzugsfähig. Dazu gehören bspw. das Gebäude (nur Hauptwohnsitz), Einrichtungsgegenstände einschließlich Unterhaltungselektronik, Spielwaren und Kleidung, aber auch die Kosten eines Überbrückungsquartiers. (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>16</sup>, § 34, Tz 78).

Die Behörde ist nicht verpflichtet, von sich aus weitreichende Ermittlungen durchzuführen, der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt in erster Linie der Partei (VwGH 20.4.1993, 88/14/0199, VwGH 19.11.1998, 95/15/0071 und Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG<sup>16</sup>, § 34, Tz 7).

Somit kommt eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen. Es können daher nur solche Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen. Dass Aufwendungen zwangsläufig erwachsen, unterstellt der VwGH bei zerstörten Wirtschaftsgütern des Privatvermögens jedoch nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes nicht zuzumuten ist, wie dies z.B. bei der Zerstörung einer Wohnungseinrichtung durch Brand, nicht jedoch z.B. bei der hochwasserbedingten Zerstörung einer Fußgängerbrücke, die nicht den einzigen Zugang zum Wohnhaus vermittelt, anzunehmen ist (vgl. VwGH 12.9.1989, 88/14/0164 und VwGH 5.6.2003, 99/15/0111).

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes handelt es sich bei einem **Zaun keinesfalls um ein existenznotwendiges Wirtschaftsgut**, weil die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung des zerstörten Wirtschaftsgutes jedenfalls zumutbar ist. Anders wäre der Fall etwa hinsichtlich solcher Sanierungsmaßnahmen zu beurteilen, bei deren Unterbleiben eine Gefährdung für die Bausubstanz des Wohnhauses des Bf gegeben wäre ( s. dazu auch BFG 04.08.2014, RV/2100475/2012).

Letztendlich ergeht der Hinweis, dass die Richtlinien für das BFG nicht bindend sind.

#### *Fahrtkosten Apotheke*

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden. Bei Beachtung der durchschnittlichen Lebensverhältnisse ergibt sich kein Hinweis, weshalb die Aufwendungen für Fahrten zur Apotheke höher sein sollten als die, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen.

Fahrten zu Apotheken, die für das tägliche Leben erforderlich sind, werden im Regelfall in Verbindung mit Einkäufen für das tägliche Leben getätigt. Da die Voraussetzungen zur Erfüllung der außergewöhnlichen Belastung nicht erfüllt sind, können Aufwendungen für diese Fahrten nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (vergleiche BFG v. 02.09.2015, RV/5101463/2014). Im Übrigen ist vom Bf. nicht eingewendet worden, dass die Aufwendungen höher gewesen sein sollten.

### *Pneumokokkenimpfung*

Diese Impfung ist im Regelfall eine Maßnahme zur Vorbeugung von Krankheiten und scheidet somit als Krankheitskosten im Sinn des § 34 EStG 1988 aus. Da jedoch selbst unter der Annahme, dass diese Impfung, wie im Schreiben vom 23.10.2017 angeführt, im ursächlichen Zusammenhang mit der Lungenschädigung des Bf. steht, können die Kosten dafür nur als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 mit Selbstbehalt berücksichtigt werden, da die diesbezügliche Einstufung des Bundessozialamtes für die Lungenkrankheit mit 10% festgesetzt wurde und somit die Kosten nicht im Zusammenhang mit einer Krankheit steht, welche mindestens eine 25 % ige Behinderung nach sich zieht.

### *Apothekenrechnungen*

Im Einkommensteuerbescheid fanden Arztkosten in Höhe von € 30,92 und Rezeptgebühren in Höhe von € 79,50 € Berücksichtigung somit insgesamt 110,42 €.

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurden die Rezeptgebühren lt.

**vorliegenden Apotheken Rechnungen** der I Apotheke vom 22.09.2016 € 5,55; vom 23.09.2016 € 20,50; vom 04.11.2016 € 11,40; vom 22.01.2016 € 5,70; vom 11.02.2016 € 11,40; vom 21.03.2017 € 5,70 und vom 01.12.2016 € 5,55 somit insgesamt € 65,80 anerkannt. Die beantragten Arztkosten in Höhe von € 30,92 wurden ungekürzt anerkannt.

Zu den im nachgewiesenen Ausmaß gesondert absetzbaren Kosten nach § 4 der Verordnung zählen auch die in ursächlichem Zusammenhang mit einer Behinderung stehenden Kosten einer Heilbehandlung (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169). Darunter fallen auch Kosten für *Medikamente*, sofern sie im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 15. Lfg., § 35 Tz 17). Ausgeschieden wurde daher vom Finanzamt zu Recht ein Betrag von 16,00 € für den Aspirin Complex. Die Anerkennung eines Betrages von 65,80 € erfolgte daher zu Recht. Nebst den anerkannten Arztkosten ergibt sich ein Gesamtbetrag von 96,72 € ohne Selbstbehalt.

### *Bemessungsgrundlagen*

Der Beschwerde war daher im Sinne der Beschwerdeentscheidung abzuändern. Wobei das Einkommen 1234 €, die Einkommensteuer 10.091,84 €, die anrechenbare Lohnsteuer 11.308,01 und die festgesetzte Einkommensteuer 1.216,00 € beträgt (s. dazu auch die BVE vom 27.11.2017).

## **Zulässigkeit einer Revision**



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

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, ergeben sie sich entweder unmittelbar aus dem Gesetz oder sind durch die im gegenständlichen Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Judikatur nicht abgewichen. Die Beurteilung, ob der Beschwerdeführer Anspruch auf die geltend gemachten Aufwendungen hat, war im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu treffen. Insofern liegt keine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine ordentliche Revision ist damit nicht zulässig.

Linz, am 23. Juli 2018