

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter des Bundesfinanzgerichts über die Beschwerde des Bf, Adresse\_1, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 23. Juni 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs 1 BAO abgeändert.  
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe entsprechen der Beschwerdevorentscheidung vom 30. September 2015 und sind als Bestandteil dieses Spruchs dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahren vor dem Finanzamt**

Der Beschwerdeführer machte in der Arbeitnehmerveranlagung 2014 Werbungskosten (Arbeitsmittel) iHv 400,00 €, außergewöhnliche Belastungen in Form von Krankheitskosten iHv 800,00 €, den Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind sowie den Unterhaltsabsetzbetrag für den Zeitraum Juli bis Dezember geltend.

Mit Bescheid vom 23. Juni 2015 brachte das Finanzamt die Werbungskosten (Arbeitsmittel), außergewöhnlichen Belastungen und den Unterhaltsabsetzbetrag antragsgemäß in Abzug. Der Kinderabsetzbetrag wurde nicht gewährt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Kinderfreibetrag nicht abzuziehen sei, weil dem Beschwerdeführer für das Kind im Kalenderjahr nicht für mehr als sechs Monate der Unterhaltsabsetzbetrag zustehe.

In der rechtzeitigen Beschwerde, eingelangt am 3. Juli 2015, machte der Beschwerdeführer zusätzliche außergewöhnliche Belastungen iHv monatlich 150,00 € für „gesundheitliche Störungen, die nicht heilbar sind“, geltend.

Mit Schreiben vom 1. September 2015 wurde der Beschwerdeführer ersucht, Belege und Rechnungen zu den beantragten Krankheitskosten und Arbeitsmitteln samt Kostenaufstellung sowie den Unterhaltstitel nachzureichen.

Mit Schreiben vom 24. September 2015 brachte der Beschwerdeführer vor, er leide am Sicca-Syndrom, an erhöhtem „grenzwertigem“ Augendruck mit Glaukomverdacht und an einem atypischen Gesichtsschmerz. Die Therapie zur Linderung der Beschwerden verursache monatliche Kosten von ca. 150,00 €. Konkret benötige er im Monat vier Packungen „Vidisic-Augengel“ für je 7,49 €, vier Packungen „Oculotect Fluid sine PVD“ für je 13,69 €, drei Packungen Minzöl („Japanisches Heilpflanzenöl“) für je 1,65 €, acht Packungen Minzkaugummi („Wrigley's, Extra Professional Strong Mint“) für je 2,89 € und sechs Packungen „Vitamin B Brausetabletten Multinorm“ für je 0,45 €; zudem besuche er durchschnittlich viermal monatlich Bad Ort\_1 für ein medizinisches Thermal-Bewegungsheilbad, welche Behandlung jeweils 8,00 bis 9,50 € koste. Die Vitamintabletten nehme er gegen Kraftlosigkeit und „Ameisenlaufen“ im Stirnbereich, das Minzöl gegen Nervenschmerzen im Gesichts-, Nacken- und Augenbereich, den Kaugummi gegen Nervenschmerzen im Oberkiefer links; das medizinische Thermal-Bewegungsheilbad wiederum helfe ihm allgemein gegen Nervenschmerzen (Muskelentspannung). Die Therapie sei mit Dr. Vorname\_1 Nachname\_1 von der Schmerzzambulanz des Krankenhauses Ort\_2 abgesprochen. Zwar habe er keine Rechnungen aufbewahrt, dafür aber eine Bestätigung von Dr. Vorname\_2 Nachname\_2 über die Höhe der Mehrkosten, was genügen müsse.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 30. September 2015 wurden die Kosten für Arbeitsmittel und Krankheitskosten nicht mehr berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Kosten für Arbeitsmittel trotz Aufforderung nicht nachgewiesen worden seien. Aufwendungen für die Behandlung durch ein medizinisches Thermal-Bewegungsheilbad könnten nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn dafür auch eine aktuelle ärztliche Verordnung (eine Empfehlung des Arztes reiche nicht aus) vorliege bzw. wenn Kostenersätze durch eine inländische Krankenkasse geleistet worden seien. Überdies müsse das „Heilverfahren“ unter ärztlicher Aufsicht oder Betreuung durchgeführt werden. Die vorgelegten Verordnungen und Honorarnoten seien nicht für das Jahr 2014 gewesen. Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit, für Vitamin-B-Brausetabletten, Kaugummi, Minzöl und Nahrungsergänzungen seien als außergewöhnliche Belastung (auch bei ärztlicher Verordnung) nicht abzugsfähig.

Im rechtzeitigen Vorlageantrag, eingelangt am 9. Oktober 2015, brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, es handle sich nicht um Kosten zur Erhaltung der Gesundheit, sondern zur Linderung der Schmerzen. Die Augentropfen „Oculotect Fluid sine PVD“, die er seit über 10 Jahren verwende und aufgrund ihrer Viskosität am besten geeignet seien, seine Augenschmerzen zu lindern, müsse er aus Deutschland beziehen, weil sie in Österreich nicht mehr erhältlich seien. Beim medizinischen Thermal-Bewegungsheilbad in Bad Ort\_1 seien ständig Aufsichtspersonen anwesend. Zudem sei er als Jurist und Bauingenieur beruflich auch auf Baustellen tätig und benötige daher als Arbeitsmittel entsprechendes Schuhwerk und Kleidung. Im Jahr 2014 habe er für Schuhe, Hemden, Jeans und Winterjacken in Summe 408,15 € ausgegeben.

## **II. Verfahren vor dem BFG**

## **1. Ergänzende Ermittlungen**

Mit Vorhalt vom 9. März 2016 wurde dem Beschwerdeführer Gelegenheit gegeben, zum bisher bekannten Sachverhalt und zu dessen voraussichtlicher rechtlicher Beurteilung Stellung zu nehmen. Außerdem wurde er ersucht, ergänzende Fragen zu beantworten und geeignete Beweismittel vorzulegen:

### **„A) Bisher bekannter Sachverhalt (Auszug)**

*Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf) bezog im Jahr 2014 steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit iHv insgesamt 14.794,48 € ...*

*...*

*Um die Werbungskosten für „Arbeitskleidung“ zu belegen, fügte der Bf erst mit Vorlageantrag vom 09. Oktober 2015 Rechnungen von Kleidungs- und Schuheinzelhandelsgeschäften an – namentlich: „Takko Fashion“, „Charles Vögele Deutschland GmbH“, „New Yorker“, „C & A“, „Deichmann-Schuhe“. Zwei Belegen mit Hemden als Ware lässt sich keine Firmenbezeichnung (Geschäftsbezeichnung) entnehmen. Alle Belege weisen ein Datum aus 2014 aus. Aus den insgesamt 10 Einzelbelegen ergibt sich in Summe ein Betrag iHv 408,15 € als Ausgaben für Bekleidung und für nicht näher bezeichnete Schuhe.*

*Im Zusammenhang mit der Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen legte der Bf eine als „ärztliches Attest“ bezeichnete Bestätigung vom 15.10.2015 vor, dass ihm auf Grund seiner gesundheitlichen Störungen (im Zeitraum 2014, 2015) zusätzliche Kosten iHv 100 bis 150 € erwachsen seien (samt eines vom Arzt ausgestellten Zahlungsbeleges iHv 10,00 € betreffend die Ausstellung der Bestätigung).*

*Neben den genannten Belegen reichte der Bf auch Belege aus nicht den Beschwerdezeitraum betreffenden Perioden ein, wie zB Arzthonorarnote (Augenfacharzt) vom 19. Dezember 2011, Verordnungsschein für ein „TENS-Gerät“ vom 29.08.2006, ein ärztliches Attest vom 24.01.2012, eine ärztliche Stellungnahme des Krankenhauses ABC GmbH vom 14.12.2011 sowie eine undatierte Preisliste (Privatpreise) von angebotenen Einzelbehandlungen in der Therme Bad Ort\_1.*

*Aus den vorgelegten Unterlagen ist unter anderem ersichtlich, dass in der Schmerzambulanz des Krankenhauses ABC GmbH beim Bf am 14. Dezember 2011 ein „atypischer Gesichtsschmerz“ und „Spannungs-Kopfschmerz“ diagnostiziert wurde und auf der Honorarnote der Augenfachärztin vom 19. Dezember 2011 die Diagnosen „Sicca-Syndrom“ und „Glaukomverdacht bei grenzwertiger Tension“ vermerkt sind.*

*Weiters legte der Bf eine AMS-Bezugsbestätigung und die ersten beiden Seiten aus einem landesgerichtlichen Beschluss (mit welchem dem Rekurs des Bf nicht Folge gegeben wurde) vor, aus dem ersichtlich ist, dass dessen Unterhaltsverpflichtung für den Sohn für die Monate Juli und August 2014 mit jeweils 185,00 € und für die Zeit ab 1.09.2014 mit 280,00 € pro Monat festgesetzt worden war.*

### **B) Beschwerdepunkte**

*Mit Beschwerde bzw Vorlageantrag haben Sie folgende Beschwerdepunkte angeführt:*

- Absetzung des Unterhalts für Ihren Sohn iHv 280,00 € monatlich*
- Kosten iHv 150,00 € monatlich aus dem Titel "gesundheitliche Störungen"*
- Aufwendungen für Bekleidung iHv 400,00 € als Werbungskosten (welche Sie in Ihrer Einkommensteuererklärung unter Kennzahl 719 geltend gemacht haben)*

*Zu Ihrer Information wird im Zusammenhang mit diesen Beschwerdepunkten auf folgende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bzw Literatur hingewiesen:*

*a) Zum Bekleidungsaufwand hat der VwGH im Erkenntnis vom 25.11.2015, 2011/13/0091 erst jüngst Stellung genommen und unter anderem dort wörtlich ausgeführt:*

*"Aufwendungen für Bekleidung sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird, wenn es sich dabei um bürgerliche Kleidung und nicht um typische Berufskleidung handelt (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 26. April 2007, 2006/14/0036, VwSlg 8228/F, mwN). Entscheidend ist, dass sich die beruflich verwendete Bekleidung ihrer objektiven Beschaffenheit nach unstrittig nicht von einer solchen Bekleidung unterscheiden lässt, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet. Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug auf solche Bekleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, und damit ein Konnex zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornherein ausscheidet; dabei ist auch auf geänderte Lebensgewohnheiten Bedacht zu nehmen (vgl. das Erkenntnis vom 23. April 2002, 98/14/0219, VwSlg 7704/F)."*

*b) Zu den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen*

*Zum Aufwand für die Kurbehandlung hat der VwGH mit Erkenntnis vom 22.04.2009, 2007/15/0022, wörtlich ausgeführt:*

*"Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Zeugnis kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. September 2008, 2006/15/0120)."*

Weiters VwGH vom 22.12.2004, 2001/15/0116:

*"Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur-)aufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend ist. An den - vom Steuerpflichtigen zu führenden - Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (Hinweis E 22. Februar 2001, 98/15/0123). Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, d.h. mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (Hinweis E 22. Februar 2001, 98/15/0123; E 24. Juni 2004, 2001/15/0109)."*

*Zur Abzugsfähigkeit von Kosten für Medikamente:*

*Nach der Rechtsprechung des VwGH stellen Aufwendungen, die nachweislich durch eine Krankheit des StPfl verursacht werden, in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehen und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellen, eine außergewöhnliche Belastung dar. Als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind somit Kosten der Heilbehandlung, für Medikamente, medizinische Hilfsmittel usw.*

*Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) mit Berufungsentscheidung vom 05.09.2008, RV/0317-L/07 Folgendes ausgesprochen:*

*"Fest steht jedoch, dass über die Anwendung keines dieser in den vorgelegten Rechnungen aufscheinenden Produkte eine konkrete ärztliche Verordnung vorliegt und sie auch nicht Teil eines ärztlichen Behandlungsplanes ist. Die erst im Nachhinein auf Grund des Berufungsverfahrens erstellte ärztliche Bestätigung, mit der nur allgemein bescheinigt wird, dass "homöopathische Medikamente helfen, den Zustand der Patientin zu stabilisieren", ist nicht geeignet, einen Nachweis für die medizinische Notwendigkeit der jeweiligen Präparate zu liefern, da eine Bestätigung in dieser Form keinerlei Schlüsse zulässt, welche der gekauften Präparate tatsächlich geeignet sind, die gewünschte Wirkung hervorzurufen, bzw. in welcher Menge eine Einnahme erforderlich ist. Bei den hier strittigen Heilmitteln handelt es sich um eine Vielzahl verschiedenster Präparate, die unterschiedliche Wirkungen haben und die verschiedensten Gesundheitsprobleme positiv beeinflussen sollen oder auch nur geeignet sind, ganz allgemein das Wohlbefinden zu steigern. Mag auch bei dem Krankheitsbild der Berufungswerberin die zusätzliche Einnahme solcher Präparate tatsächlich positive Auswirkungen haben, so liegen dem Unabhängigen Finanzsenat dennoch keinerlei Hinweise vor, welche konkreten*

*Mittel allenfalls die Voraussetzungen für ein Heilmittel im Sinn der hier maßgeblichen Gesetzesstelle erfüllen könnten."*

#### **c) Zum Unterhaltsabsetzbetrag**

*Der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 4 Z 3 EStG 1988 soll gesetzliche Unterhaltspflichten gegenüber nicht haushaltszugehörigen Kindern steuerlich berücksichtigen. Gem § 34 Abs 7 Z 2 sind Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des StPfl zugehört und für das weder er noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat und das sich im Inland, einem Mitgliedstaat der EU oder einen EWR-Staat aufhält, durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten (siehe Kanduth-Kristen in Jakom EStG8, § 33, Rz 47).*

#### **Tatsächliche Unterhaltsleistung als Voraussetzung**

*Der (volle) Unterhaltsabsetzbetrag ist an die tatsächliche Leistung des (vollen) Unterhalts in Höhe der Unterhaltsverpflichtung geknüpft. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht demnach nur für jene Kalendermonate zu, in denen der Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nachgekommen wurde.*

*Die Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung ist gegebenenfalls durch schriftliche Unterlagen (Einzahlungsbelege, Empfangsbestätigung) des Empfangsberechtigten nachzuweisen (siehe Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 33, Rz 44).*

#### **C) Fragen**

*1) Da nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Inhalt einer Beschwerdevorentscheidung (BVE) wie ein Vorhalt wirkt, wird Ihnen Gelegenheit gegeben, zur Begründung der BVE vom 30. September 2015 Stellung zu nehmen und die im Verwaltungsverfahren vor dem FA angeforderten, bisher nicht vorgelegten Beweismittel nachzureichen.*

*2) Ihre handschriftlich erstellten Eingaben an das FA vom 7. Oktober 2015 mit dem Betreff „Vorstellung bzw. subsidiär Vorlageantrag“, sowie „Nachtrag“ hierzu sind teilweise unleserlich. Sie haben Gelegenheit, diese Eingaben in eindeutig lesbarer Form vorzulegen.*

*3) Im Vorlageantrag vom 09. Oktober wurde eine kurärztliche Untersuchung in Bad Ort\_1 angesprochen.*

*a) Sie werden ersucht, diesbezüglich Belege (Rechnungen, Verordnungen ...) vorzulegen.*

*b) Legen Sie bitte weiters ein Therapieprotokoll oder einen anderen Nachweis der Beaufsichtigung durch medizinisches Personal über die durchgeführten Kuranwendungen in Bad Ort\_1 vor.*

*c) Wurde die konkrete Therapie durch einen Arzt im Voraus angeordnet? Wenn ja, legen Sie bitte eine entsprechende ärztliche Verordnung vor, aus der sich die medizinische Notwendigkeit und Zwangsläufigkeit der Therapie in Bad Ort\_1 klar ergibt.*

*4) Weitere Krankheitskosten:*

- a) Legen Sie bitte eine Zusammenstellung der Kosten der von Ihnen als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Medikamente unter Angabe folgender Details vor: Exakte Produktbezeichnung; Kaufpreis; Datum der Bezahlung samt Zahlungsnachweis.
- b) Weisen Sie bitte jeweils nach, durch welche Krankheit die von Ihnen geltend gemachten Kosten für Medikamente konkret verursacht wurden. Um Vorlage ärztlicher Verordnungen (Verschreibungen) etc. wird in diesem Zusammenhang ersucht.
- c) Um Nachweis bzw. Glaubhaftmachung, dass die jeweils angeschafften Medikamente in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit stehen und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung dieser Krankheit darstellen, wird ersucht.
- d) Hat Ihre Krankenkasse Ersätze geleistet? Wenn ja, legen Sie bitte geeignete Nachweise vor.
- 5) Sollten Sie auf Grund Ihrer Erkrankung über eine Bescheinigung betreffend Minderung der Erwerbsfähigkeit verfügen, wird um deren Vorlage ersucht.
- 6) Zur Frage der Werbungskosteneigenschaft der Aufwendungen für Bekleidung wird auf das oben unter Punkt B) angeführte Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2015, 2011/13/0091 verwiesen.

Sollten Sie dennoch den Standpunkt vertreten, die von Ihnen angeschafften Kleidungsstücke unterscheiden sich ihrer objektiven Beschaffenheit nach von einer Bekleidung, welche üblicher Weise im Rahmen der privaten Lebensführung verwendet wird, werden Sie ersucht, unter Angabe jeden einzelnen Kleidungsstückes zu begründen, warum es sich hierbei um eine typische Berufskleidung handelt.

In diesem Zusammenhang wird um Angabe folgender Details ersucht (soweit von Ihnen noch nicht vorgelegt):

Exakte Produktbezeichnung; Kaufpreis; Datum der Bezahlung samt Zahlungsnachweis.

Hinweis: Die verwendeten Kürzel laut bisher vorgelegter Kassazettel sind überwiegend nicht hinreichend aussagekräftig!

7) Weisen Sie bitte im Sinn der oben zum „Unterhaltsabsetzbetrag“ zitierten Literaturstelle Ihre Unterhaltsleistungen im Jahr 2014 (Juli bis Dezember) durch schriftliche Unterlagen (Einzahlungsbelege, Empfangsbestätigung) nach.“

In der Vorbehaltsbeantwortung, eingelangt am 29. März 2016, brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass seine chronische Schmerzsymptomatik unter anderem psychosomatisch bedingt sei und durch Stressoren wie die Beschäftigung mit Rechnungen, Therapien, Diagnosen, Arztbesuchen und dergleichen "befeuert" werde, sodass es ihm nicht zumutbar sei, alle Rechnungen vorzulegen. Das medizinische Thermal-Bewegungsheilbad in Bad Ort\_1 helfe, seine gesundheitlichen Störungen zu lindern, wobei er vom Kurarzt Dr. Vorname\_3 Nachname\_3 untersucht und beraten worden sei und ständig medizinisch geschulte Bademeister und Hilfskräfte zur

Betreuung anwesend seien. Die minzhaltigen Produkte (Kaugummi, Öl, Zahnpasta) seien erforderlich, um nicht ständig sein TENS-Gerät (zur häuslichen Schmerztherapie) verwenden zu müssen, was eine Erwerbstätigkeit unmöglich mache, und würden helfen, die neuralgischen Beschwerden zu lindern. Die (regelmäßig auszutauschenden) Elektroden für das TENS-Gerät würden von der Krankenkasse nicht bezahlt. Im Übrigen kritisiert der Beschwerdeführer die vorgehaltene Rechtsprechung zur Absetzbarkeit von Arbeitskleidung.

### **1.1 Vorlage von Originaleingaben des Bf**

Über Ersuchen durch das BFG legte das FA die handschriftlich erstellten Eingaben des Bf an das FA vor, womit - wegen deren besseren Lesbarkeit - die inhaltliche Nachvollziehbarkeit dieser Eingaben gewährleistet war.

## **2. Das Bundesfinanzgericht hat folgende Feststellungen getroffen:**

Der Beschwerdeführer bezog von 1. Jänner 2014 bis 31. August 2014 Notstandshilfe iHv 6.612,03 € und von 1. September 2014 bis 31. Dezember 2014 steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 8.182,45 €. Er leidet seit Jahren an nicht heilbaren gesundheitlichen Störungen, insbesondere am Sicca-Syndrom beidseits, an oculärer Hypertension beidseits mit Glaukomverdacht und einem atypischen Gesichtsschmerz. Zur Linderung seiner Beschwerden verwendete er im Jahr 2014 „Vidisic-Augengel“, „Oculotect Fluid sine PVD“, Minzöl („Japanisches Heilpflanzenöl“), Minzkaugummi („Wrigley's, Extra Professional Strong Mint“), „Vitamin B Brausetabletten Multinorm“ und ein TENS-Gerät mit Elektroden zur häuslichen Schmerztherapie, dessen Anschaffungskosten 2007 von der Krankenversicherung getragen worden waren, und besuchte die Therme Bad Ort\_1 für ein medizinisches Thermal-Bewegungsheilbad.

Der Bf schuldete für seinen nicht haushaltszugehörigen minderjährigen Sohn, der bei der Kindesmutter lebt, im Juli und August 2014 je 185,00 € und von September bis Dezember 2014 je 280,00 € und kam dieser Unterhaltsverpflichtung nach. Er ist Jurist und Bauingenieur und war auch auf Baustellen tätig. Für Bekleidung (Jeans, Hemden, Schuhe und Jacken) gab er 408,15 € aus.

Die in Punkt C) des Vorhalts vom 9. März 2016 angesprochenen Zahlungsnachweise und Beweismittel für die Aufwendungen betreffend Krankheitskosten und Bekleidung legte der Bf nicht vor.

Im Übrigen wird der Entscheidung der unter II. 1. A) dargestellte, seitens des Bf nicht bestrittene Sachverhalt zugrunde gelegt.

## **3. Beweiswürdigung**

Das Beweisverfahren wird vor allem beherrscht vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO). Dies bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132 ua).



Die getroffenen Feststellungen ergaben sich widerspruchsfrei aus dem Inhalt des Verwaltungsaktes (des FA), sowie aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers und den dem BFG vorgelegten Unterlagen. Der dem Bf mit Vorhalt vom 9. März 2016 bekannt gegebene Sachverhalt blieb unbestritten. Die chronischen Leiden des Beschwerdeführers **dem Grunde nach** sind zwar durch zahlreiche ärztliche Verordnungen und Zeugnisse dokumentiert und werden daher nicht angezweifelt. Jedoch vermochte dieser die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen trotz gezielter Fragestellungen im Vorhalt vom 9. März 2016 **der Höhe nach** für das Beschwerdejahr weder nachzuweisen, noch glaubhaft zu machen. Dem Vorbringen des Bf ist auch keine taugliche Grundlage für eine allfällige Schätzung der aus diesem Titel getragenen Aufwendungen zu entnehmen.

#### **4. Rechtliche Beurteilung**

##### **I. Außergewöhnliche Belastungen**

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr 112/2012 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss dabei außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, wobei sie nicht bereits Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sein darf. Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs 2 leg. cit.), erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs 3. leg. cit.), und beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 iVm Abs 5 leg. cit.) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt; der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 7.300,00 € bis 14.600,00 € Euro 8% und vermindert sich um einen Prozentpunkt für jedes Kind (Abs 4 Fall 3 leg. cit.).

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen, sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten nicht zu besonderen amtswegigen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, die zur Minderung der Abgabenbelastung führen, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (VwGH 26.9.2000, 99/13/0190; 24.6.2004, 2001/15/0109; UFS 7.5.2013, RV/0028-W/13; *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Rz 3 f). Der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung, somit auch eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung, in Anspruch nimmt, hat selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; *Jakom/Vock* EStG, 2016, § 34 Rz 9).

##### **A) Krankheitskosten**

Aufwendungen, die nachweislich durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehen und eine taugliche Maßnahme zur Heilung oder Linderung der Krankheit darstellen, stellen eine außergewöhnliche Belastung dar. Werden Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit ärztlich verschrieben, sind die Aufwendungen jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wobei es sich um eine Verschreibung und nicht um eine bloße Empfehlung handeln muss. Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Zu derartigen allgemeinen Gesundheitsvorsorgemaßnahmen zählen Aufwendungen für allgemeine Stärkungsmittel, Vitaminpräparate, Nahrungsergänzungsmittel, funktionelle Lebensmittel („functional food“) oder Körperpflegeprodukte, außer die Verwendung ist im Einzelfall medizinisch indiziert, was der Steuerpflichtige nachzuweisen hat (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Rz 78 und *Jakom/Vock* EStG, 2016, § 34 Rz 90 s. v. „Krankheitskosten“ mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen).

Der Beschwerdeführer legte insbesondere vor ärztliche Verordnungen vom 18. April 2005 über „Artelac EDO Augentropfen“ mit einer nicht lesbaren Diagnose, vom 5. Dezember 2007 über „Oculotect Fluid Augentropfen“ und „Artelac EDO Augentropfen“ und vom 19. Oktober 2011 über „Vidisic Augengel“ und „Oculotect Fluid Augentropfen“ jeweils mit den Diagnosen „atypischer Gesichtsschmerz“ und „Siccasyndrom“, wobei die Verordnungen sämtlich chefärztlich bewilligt wurden. Wie bereits ausgeführt wurde, konnte es das Bundesfinanzgericht auf Grund dieser und weitere Unterlagen als erwiesen ansehen, dass der Beschwerdeführer seit Jahren unter anderem am (chronischen) Sicca-Syndrom leidet und zur Linderung der Schmerzen Augentropfen und -salben anwenden muss. Er hat jedoch für das Beschwerdejahr weder ein ärztliches Attest beigebracht, das die jährlich anzunehmenden krankheitsbedingten Mehraufwendungen für Augentropfen und -salben betragsmäßig ausweist, noch ärztliche Verordnungen oder Zahlungsbelege vorgelegt, die eine Ermittlung oder zumindest Schätzung (§ 184 BAO; VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116) der tatsächlichen Kostenbelastung ermöglichen, obwohl ihm entsprechende Unterlagen mit Vorhalt vom 9. März 2016 abverlangt worden waren. Die präsentierten inhaltsgleichen ärztlichen Atteste vom 24. Jänner 2012 und 15. Oktober 2015, wonach dem Beschwerdeführer auf Grund seiner gesundheitlichen Störungen (im Jahr 2014) Mehrkosten von ca. 100,00 € bis 150,00 € monatlich erwachsen (erwachsen seien), lassen Rückschlüsse auf die Kostenbelastung für Augentropfen und -salben nicht zu, weil diese Kostensumme nach dem Beschwerdevorbringen weitere Kostenelemente enthält, die in den Attesten jedoch weder angeführt noch betragsmäßig angegeben sind und für die es ebenfalls an Nachweisen zur Kostenhöhe mangelt. In diesem Zusammenhang wird auf den anders gelagerten Sachverhalt hingewiesen, den das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 7.7.2015, RV/7105444/2014 zu beurteilen hatte. Dort legte die bulimiekranke Beschwerdeführerin ein psychiatrisches Gutachten einer Universitätsklinik vor, welches den Schweregrad der Krankheit und die dadurch zu erwartenden Mehrkosten für Lebensmittel, Medikamente und Hygieneartikel ausführlich, schlüssig und unwidersprochen darlegte, sodass die ausgewiesenen Beträge im

Schätzungsweg festgesetzt werden konnten. Auch wenn der Beschwerdeführer seinem Vorbringen gemäß aus medizinischen Gründen eine Beschäftigung mit seiner Erkrankung soweit als möglich zu unterlassen hat, ist ihm letztlich zu erwidern, dass es doch nicht als unzumutbar angesehen werden kann, taugliche Belege aufzubewahren, zumindest insoweit sie zur Ermittlung oder Schätzung der tatsächlichen Kostenbelastung erforderlich sind.

Hinsichtlich der wiederkehrenden Aufwendungen für die Selbstklebeelektroden (Verbrauchsmaterial) des „TENS-Gerätes“ liegt dem Bundesfinanzgericht lediglich eine Rechnung vom 4. Jänner 2016 und die korrespondierende Ablehnung der Krankenversicherung zur Kostenübernahme vom 15. Februar 2016 vor. Allfällige Aufwendungen für das Beschwerdejahr konnten daher dem Abflussprinzip gemäß (§ 19 Abs 2 EStG 1988) nicht berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der minzhaltigen Produkte (Öl, Kaugummis etc.) und Vitamin-B-Brausetabletten stellt das Bundesfinanzgericht zwar die wohltuende bzw. gesundheitsfördernde Wirkung für den Beschwerdeführer nicht in Abrede, doch fehlt für das Beschwerdejahr ein ärztliches Zeugnis, das deren medizinische Notwendigkeit bescheinigt. Der Umstand, dass beim Beschwerdeführer im Winter 2010 ein Vitamin-B-Mangel diagnostiziert wurde, wie den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen ist, reicht nach der zitierten Rechtsprechung für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für Vitamin-B-Präparaten, die der Bf im Jahr 2014 getragen hat, ebenso wenig aus wie die beiden ärztlichen Atteste für die steuerliche Berücksichtigung der Krankheitskosten allgemein, wobei diesbezüglich auf die vorstehenden Überlegungen verwiesen werden kann.

Die Krankheitskosten konnten damit sämtlich nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 behandelt werden.

## **B) Kurkosten**

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff „Kur“ erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Wesentlich ist weiters, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt, das heißt mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, ist und nicht bloß ein Erholungsaufenthalt, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit 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 gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, weil zur Erlangung dieser

Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss. An den – vom Steuerpflichtigen zu führenden – Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120; 4.9.2014, 2012/15/0136). Ein bloß mittelbarer ärztlicher Verordnungszusammenhang reicht nicht aus (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136: ärztliche Überweisung an Physiotherapeuten, der dem Patienten seinerseits ein „Weiterüben“ in einem Fitnessstudio empfiehlt).

Dieselben Grundsätze müssen auch für Thermenbesuche gelten (UFS 18.11.2011, RV/3162-W/11). Der bloße Hinweis auf Eintritte im Kurbad, das öffentlich zugänglich ist, ist nicht ausreichend (UFS 10.10.2012, RV/0377-G/12).

Dem Bundesfinanzgericht liegen vor eine ärztliche Überweisung vom 13. Dezember 2011 zur Physiotherapie sowie ein korrespondierender Kurmittelantrag vom 14. Dezember 2011 für ein medizinisches Thermal-Bewegungsheilbad in Bad Ort\_1 wegen atypischer Gesichtsschmerzen und Spannungskopfschmerzen, welcher am 19. Dezember 2011 von der Krankenversicherung bis zu einem Betrag von höchstens 800,00 € für Arzt- und Kurmittelkosten bewilligt wurde, sowie eine Bestätigung über die Beratung und symptombezogene Untersuchung des Kurarztes am 2. Jänner 2012.

Aufgrund der chronischen Leiden des Beschwerdeführers, insbesondere seiner atypischen Gesichtsschmerzen kann zwar auch für das Jahr 2014 noch von der medizinischen Notwendigkeit des bereits am 13. Dezember 2011 verordneten Kurmittels ausgegangen werden. Jedoch hat der Beschwerdeführer im Sinne der zitierten strengen Rechtsprechung, die ihm auch mit Vorhalt vom 9. März 2016 nähergebracht wurde, weder eine Bestätigung dafür vorgelegt, dass seine eigenständige Kuranwendung im Beschwerdejahr (noch) einem bestimmten medizinischen Therapieplan folgte noch dass sie unter regelmäßiger ärztlicher Aufsicht und Kontrolle erfolgte. Auch hat er keine Therapieprotokolle oder Rechnungen beigebracht, aus denen ersichtlich wäre, ob und wie oft er die Heilbehandlung tatsächlich in Anspruch genommen hat. Dass die Kuranwendung mit einem Arzt abgesprochen sei und ständig medizinisch geschulte Bademeister und Hilfskräfte zur Betreuung anwesend seien, wie der Beschwerdeführer vorbringt, genügt den Erfordernissen für die steuerliche Anerkennung von Kurkosten nicht, gleichviel ob die Behandlung der Gesundheit des Beschwerdeführers letztlich förderlich ist oder nicht.

Die Aufwendungen für die Thermenbesuche konnten daher ebenfalls nicht als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 behandelt werden.

## **II. Werbungskosten (Arbeitskleidung)**

Aufwendungen für Bekleidung sind nach ständiger Rechtsprechung gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird oder die Berufsausübung eine erhöhte Kleiderabnutzung bedingt, sofern es sich um bürgerliche Kleidung und nicht um typische Berufskleidung – wie den Arbeitsanzug des

Maurers oder den weißen Arbeitsmantel des (Tier-)Arztes – handelt (Jakom/Vock EStG, 2016, § 20 Rz 90 s. v. „Kleidung“ mit Rechtsprechungsnachweisen). Entscheidend ist, dass sich die beruflich verwendete Bekleidung ihrer objektiven Beschaffenheit nach unstrittig nicht von einer solchen Bekleidung unterscheiden lässt, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet. Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug auf solche Bekleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, und damit ein Konnex zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornherein ausscheidet (VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091).

Aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Belegen ergibt sich, dass er im Jahr 2014 für Jeans, Hemden, Schuhe und Jacken 408,15 € bezahlt hat. Auch wenn er als Jurist und Bauingenieur im Beschwerdejahr beruflich auch auf Baustellen tätig war, handelt es sich dabei durchwegs um bürgerliche Kleidung, deren Kosten nach der zitierten Rechtsprechung selbst dann nicht als Werbungskosten abziehbar sind, wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird oder die Berufsausübung eine erhöhte Kleiderabnutzung verursacht. Dass es sich bei den Kleidungsstücken in Wahrheit um Berufsbekleidung handelt, hat der Beschwerdeführer – trotz entsprechender Fragestellung im Vorhalt vom 9. März 2016 - nicht einmal behauptet.

### **III. Unterhaltsabsetz- und Kinderfreibetrag**

Gemäß § 33 Abs 4 Z 3 EStG 1988 idF BGBl I 53/2013 steht Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 € monatlich zu, wenn sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält, das Kind nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das Kind weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.

Dem Bundesfinanzgericht liegen Zahlungsbestätigungen vor, aus denen sich die Erfüllung der Unterhaltungspflicht im Zeitraum Juli bis Dezember 2014 ergibt. Dem Beschwerdeführer gebührt daher für diese sechs Monate ein Unterhaltsabsetzbetrag in Höhe von monatlich 29,20 € (Summe: 175,20 €).

Gemäß § 106a Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 steht für ein Kind im Sinne des § 106 Abs 2 leg. cit. ein Kinderfreibetrag in Höhe von 132 € jährlich zu. Voraussetzung ist damit, dass nach § 33 Abs 4 Z 3 leg. cit. der Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr gebührt. Der Unterhaltsabsetzbetrag kann erstmals für den Kalendermonat beansprucht werden, in dem an das nicht haushaltszugehörige Kind der Unterhalt zu leisten ist und auch geleistet wird (Jakom/Laudacher EStG, 2016, § 106a Rz 4).

Da der Beschwerdeführer im Jahr 2014 lediglich Unterhaltsleistungen für sechs Monate erbracht bzw. nachgewiesen hat, bestand der Anspruch auf den Unterhaltsabsetzbetrag

nur für einen Zeitraum von nicht mehr als sechs Monaten. Die Voraussetzung des § 33 Abs 4 Z 3 EStG 1988 ist somit im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Der Kinderfreibetrag steht nicht zu.

### **Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision zulässig, wenn das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs 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 (z.B. VwGH vom 27.02.2008, 2004/13/0116 zur Schätzung krankheitsbedingter Mehraufwendungen; VwGH vom 04.09.2014, 2012/15/0136 zur Notwendigkeit eines unmittelbaren ärztlichen Verordnungszusammenhanges für die Geltendmachung von Kurkosten und VwGH vom 25.11.2015, 2011/13/0091 zur steuerlichen Behandlung der Kosten für die private Lebensführung, z.B. für private Kleidung) ausreichend geklärt. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Judikatur nicht abgewichen. Eine Revision ist damit nicht zulässig.

Linz, am 9. Mai 2016