

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde des Bf. vom 3. Februar 2011 in der Fassung der Niederschrift vom 16. Jänner 2014 und des Ergänzungsschriftsatzes vom 16. März 2014, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 13. Jänner 2011, betreffend Einkommensteuer (ANV) 2009, StrNr 123, zu Recht erkannt:

- I. Der Bescheidbeschwerde wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen integrierenden Bestandteil des Erkenntnisses.
- III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2009 Kosten iHv € 3.849,80 als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt infolge 50 %-iger Behinderung zu berücksichtigen. Die belangte Behörde (belBeh) erließ zunächst erklärungskonform den Bescheid vom 5. Mai 2010, der eine Gutschrift an Einkommensteuer iHv € 1.939,40 ergab.

Mit **Bescheid vom 13. Jänner 2011** verfügte die Amtspartei die Aufhebung des Bescheides gem § 299 Abs. 1 BAO von Amts wegen und erließ unter einem den gegenständlich allein angefochtenen neuen Sachbescheid, mit dem nur € 424,95 an Kosten für eine außergewöhnliche Belastung, jedoch mit Anrechnung auf den Selbstbehalt, sowie der Freibetrag von € 243,00 gem § 35 EStG 1988 berücksichtigt wurden. Der neue Sachbescheid führte zu einer Einkommensteuernachforderung von € 1.663,66. Dabei ging die belBeh erkennbar davon aus, dass die Kur ohne ärztliche

Verordnung erfolgt sei. Mit Schriftsatz vom 1. Februar 2011 erhab der Bf **Berufung** und trug in der Sache vor:

Die geltend gemachten Kosten seien durch Therapien und andere Maßnahmen entstanden, die die sehr oft unerträglichen Schmerzen gelindert hätte, wobei auf den Befund des aktenkundigen Amtssachverständigen-Gutachten hingewiesen wurde. Die 50%ige Behinderung sei Folge eines Unfalls mit Schädelbasisbruch. Zu den Kurkosten wurde ausgeführt, dass der Kuraufenthalt entgegen der Annahme der belBeh sehr wohl ärztlich genehmigt und begleitet und zur Linderung seiner Schmerzen notwendig gewesen sei. Als Beweis legte der Bf den ärztlichen Antrag zur Kurbewilligung und den ärztlichen Bericht der Kurärztein, in dem neben zahlreichen anderen Therapien und Behandlungen „5 x Magnetfeldtherapie“ aufscheinen, vor.

Zur Magnetfeldtherapie legt der Bf dar, dass diese heute medizinisch anerkannt sei und bei den verschiedensten Beschwerden helfe. Ihm helfe sie, die Kopfschmerzen zu lindern. Dem Kurbericht sei zu entnehmen, dass die Magnetfeldtherapie im Kurbetrieb bereits fixer Bestandteil der Behandlungen sei. Vor etwa neun Jahren habe der Bf die erste Magnetfeldmatte erworben, die vom Finanzamt ohne Vorliegen einer Verordnung anerkannt worden sei. Da diese Matte nicht mehr funktioniere, habe er eine neue anschaffen müssen. Als Beweis legt der Bf Kopien über das Kapitel Kopfschmerzen aus dem Ratgeber der Magnetfeldtherapie vor. Mit der Beschwerde wurden nur mehr Kosten für außergewöhnliche Belastung durch Behinderung iHv € 3.532,37 begehrt, die zusammengefasst folgende Positionen umfassen:

Gegenstand	in Euro
Medikamente	270,36
Impfungen	87,00
Zahnarzt	190,00
Kurkosten („Restaurantkonsumation 20 %“)	168,90
belegte Verpflegungskosten auf Heimreise	18,62
Fahrtkosten zum Kurort und retour (km-Geld 241 km x 2 x 0,42)	220,49
Magnetfeldmatte	2.577,00
	3.532,37

Die belBeh sprach über die Beschwerde mit **Berufungsvorentscheidung** vom 11. Juli 2011 ab und änderte den angefochtenen Bescheid insoweit ab, als darin nunmehr eine außergewöhnliche Belastung mit Anrechnung auf den Selbstbehalt (und damit ohne steuerliche Auswirkung) von € 339,19 und Kosten nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastung von € 265,79 erfasst waren, wodurch sich für den Bf eine Abgabengutschrift von € 114,86 ergab. Der steuerwirksame Betrag von € 265,79

beinhaltet als Kurkosten die geltend gemachten Fahrtkosten von € 220,49 und Kosten für Medikamente iHv € 45,30.

Die Kosten der Restauration subsumierte die Amtspartei den Kosten der Lebensführung, weshalb sie nicht berücksichtigt werden könnten. Die Kosten für Impfstoffe würden Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten darstellen und könnten aus diesem Grund nicht gewährt werden. Ebenso seien die Kosten für Emser Nasenspülsalz nicht gewährt worden, weil es sich dabei nicht um Krankheitskosten handle.

Mit als 2. Berufung bezeichnetem **Vorlageantrag vom 1. Februar 2011** führt der Bf ergänzend aus, er müsse besonders darauf achten, dass sich seine Kopfschmerzsymptomatik nicht durch zusätzliche Erkrankungen verschlimmere, weshalb die Kosten für Medikamente und für Impfungen in seinem Fall in direktem Zusammenhang mit seiner Behinderung stünden. Auch wenn es sich bei Impfungen grundsätzlich um Vorsorgemaßnahmen handle, seien diese Kosten beim Bf wegen seiner Schädelbasisfraktur dennoch als Kosten der Heilbehandlung zu berücksichtigen.

Anlässlich eines Gesprächs im Bundesfinanzgericht wurde der Bf belehrt, dass bei den geltend gemachten Krankheitskosten zu differenzieren sei, ob die Kosten iZm seiner Behinderung stünden oder nicht. In ersterem Fall greife die sogleich steuerwirksame Regelung der Verordnung über außergewöhnliche Belastung, weil diesfalls von den Krankheitskosten kein Selbstbehalt in Abzug zu bringen sei. Handele es sich um Krankheitskosten, die mit der Behinderung in keinem Zusammenhang stehen, so sei von diesen Kosten ein Selbstbehalt abzuziehen, der vom wirtschaftlichen Einkommen abhängig ist. Der Selbstbehalt ist im angefochtenen Bescheid mit EUR 6.749,23 ausgewiesen. Die Restaurationskosten beträfen lediglich die Getränkekosten. In der Folge hat der Bf bestimmte Punkte seiner Beschwerde **niederschriftlich** eingeschränkt. Sämtliche allgemeinen, mit der Behinderung nicht iZ stehenden Krankheitskosten (zB Urologe) hielt der Bf nicht mehr aufrecht. Die belBeh hat zum Ergebnis der am 16. Jänner 2014 erfolgten Beweisaufnahme eine **Stellungnahme** abgegeben, deren Inhalt bei den einzelnen Punkten wiedergegeben wird.

Die mündliche Verhandlung fand von Amts wegen am 27. Mai 2014 in einem Verhandlungssaal des BFG statt. Die Berufung wurde auf Urgenz des Bf vorgezogen, ihm wurde aber mitgeteilt, dass die schriftliche Ausfertigung nach der Chronologie des Aktenrückstandes erfolgen werde.

Über die Berufung wurde erwogen

Gemäß § 323 Abs 38 Bundesabgabenordnung sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn

des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die Ausfertigung von noch vor dem 1. Jänner 2014 verkündeten Rechtsmittelentscheidungen hat jedoch noch im Namen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zum 31. Dezember 2013 geltenden Verfahrensbestimmungen zu erfolgen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes. Gegenständliche Berufung fällt unter leg.cit.

Rechtzeitig, Zulässigkeit und Umfang der Berufung

Die Berufung ist zulässig und teilweise berechtigt.

Der Bescheid vom 13. Jänner 2011 wurde ohne Zustellnachweis zugestellt und die Berufung am 3. Februar 2011 persönlich bei der belBeh eingebbracht. Die Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2011 wurde mit Zustellnachweis am 19. Juli 2011 durch Hinterlegung zugestellt und der Vorlageantrag persönlich am 4. August 2011 eingebbracht. Berufung und Vorlageantrag sind fristgerecht.

Der Bescheid wird wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Verletzung von Verfahrensvorschriften zur Gänze angefochten. Die Verletzung in subjektiven Rechte bestehe wegen Nichtanerkennung der Kosten für eine Magnetfeldmatte, Getränkekosten und Kosten für Medikamente und Impfungen nach § 4 der VO BGBI Nr 303/1996, die idF BGBI II Nr. 91/1998 und BGBI II Nr. 416/2001. Die Berufung ist zulässig und wurde mit Niederschrift vom 16. Jänner 2014 eingeschränkt sowie mit elektronischem Schriftsatz vom 16. März 2014 ergänzt.

Der Bescheid ist aufgrund der Niederschrift vom 16. Jänner 2014 nur mehr in folgenden Punkten und mit folgenden Beträgen angefochten, wobei die Beträge (in Euro) in der Niederschrift ausgewiesen wurden:

	Betrag
1. Getränkekosten während Kur	168,90
2. Reisekosten (ohne Verpflegungskosten)	202,49
3. Impfgebühren	87,00
4. Medikamente	134,95
5. Magnetfeldmatte	2.577,00
Berufungsbegehren Stand 16.01.2014	3.170,34

Mit Schriftsatz vom 16.03.2014 wird unter Bezugnahme auf das Steuerbuch 2009 vorgetragen, dass für Verpflegung (Getränke) und Reisekosten kein Selbstbehalt berechnet werden dürfe. Im Falle einer Behinderung könnten auch Kosten einer

Heilbehandlung zusätzlich zum Pauschalbetrag und ohne Kürzung durch den Selbstbehalt berücksichtigt werden. Als Kosten einer Heilbehandlung würden u.a. Kur- und Therapiekosten gelten.

Aufgrund des Ergebnisses des durchgeführten Ermittlungsverfahrens ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Der Bf hat im Jahr 1993 einen Unfall mit Schädelbasisbruch erlitten und leidet als Folge dieses Unfalls seit damals unter starken bis sehr starken, anfallsartigen Kopfschmerzen. Im Unfallzeitpunkt war der Bf 44 Jahre alt. Aufgrund dieser Unfallfolgen wurde für den Bf der Grad der Behinderung von 50 % ab 17. Oktober 2000 festgestellt. Die Gesundheitsbeeinträchtigungen hat der Gutachter folgendermaßen befunden:

1. Chronische Cephalea nach Schädelfraktur 1993 bei erhöhter Anfallsfrequenz eines episodischen starken Spannungskopfschmerzes bei Analgetica-Induktion und Vorliegen einer vegetativen Begleitsymptomatik.
2. Spyndylosis deformans der HWS mit Bewegungseinschränkungen, Muskelhartspann und Cerviko-Brachial-Syndrom wie bei Periarthritis humeroscapularis rechts.
3. Z. N. Fersenbeinbruch rechts mit mäßiggradiger Funktionseinschränkung.

Die Kopfschmerzen treten ständig auf und können sich anfallsartig verstärken. Das kann auch unerwartet und während der Nacht vorkommen. Erkältungskrankheiten, Anschwellen der Schleimhäute im Stirn- und Nebenhöhlenbereich verschlimmern die Schmerzen.

Der Bf hat wegen der Schmerzen Angst vor Erkältungskrankheiten und unternimmt im Zusammenwirken mit seinem Arzt alles, um Erkältungskrankheiten wegen der dadurch hervorgerufenen Schmerzverschlimmerung zu vermeiden.

Getränkekosten

Im Jahr 2009 wurde dem Bf zur Linderung der durch diese Verletzungen hervorgerufenen chronischen Schmerzen über Antrag seines Hausarztes seitens der niederösterreichischen Gebietskrankenkasse ein Kuraufenthalt über drei Wochen bewilligt, die der Bf vom 01.03.2009 bis 22.03.2009 absolviert hat. Für den Kuraufenthalt sind dem Bf infolge der Kostentragung durch die Gebietskrankenkasse keine unmittelbaren Kosten erwachsen. Lediglich die Getränkekosten zum Mittag- und Abendessen hat der Bf aus Eigenem getragen. Dafür begehrt der Bf Kosten laut - abschließender - Hotelrechnung von € 168,90. Die vorangegangenen Einzelbelege haben weder der Bf noch das Kurhotel aufbewahrt. Im Kurhotel, das neben dem Kurbetrieb zwar auch einen Normalbetrieb als 4-Sterne-Hotel hat, ist immer kostenlos Leitungswasser angeboten worden.

Die Haushaltsersparnis für Verpflegung (Speis und Trank) beträgt täglich EUR 8,00.

Fahrtkosten

Für die Hinfahrt zum Kurhotel sowie für die Heimfahrt (2 x 241 km) hat der Bf seinen eigenen PKW verwendet. Der PKW hat bereits vor Kurantritt zum Haushalt des Bf gehört. Bei dem PKW handelt es sich nicht um ein Behindertenfahrzeug und es gehört auch nicht zu einem Betriebsvermögen. Die Jahreskilometerleistung beträgt zwischen 6.000 und 7.000 km, die sich linear auf das Jahr verteilen. Die Treibstoffkosten für 482 km hat der Bf mit EUR 45,55 beziffert.

Impfgebühren

Sämtliche fünf Impfungen wurden vom Hausarzt des Bf, Dr. KK, durchgeführt und sollen den Bf vor Erkältungskrankheiten und dadurch vor zusätzlichen Schmerzen schützen.

Medikamente

Strittig laut Berufung sind nur mehr EUR 134,95, die die belangte Behörde bereits im angefochtenen Bescheid der KZ 730 zugeordnet hat. Bei diesen Medikamenten handelt es sich um jene, denen ärztliche Verordnungen zu Grunde liegen und die der Vermeidung von Erkältungskrankheiten dienen sollen.

Magnetfeldmatte

Im Jahr 2000 hat der Bf auf Empfehlung seines Arztes die erste Magnetfeldmatte angeschafft, für die er ebenfalls keine Verordnung hatte. Das Finanzamt habe damals keine Verordnung verlangt. Diese Matte ist 2009 kaputt geworden, weshalb er mit Kaufvertrag vom 9. April 2009 eine neue angeschafft hat. Bei der Magnetfeldmatte handelt es sich um ein Modell, zu dem die Internationale Ärzteschaft für Energiomedizin einen Ratgeber für Magnetfeldtherapie herausgegeben hat, den der Bf auszugsweise vorgelegt hat. Diesem Ratgeber zufolge ist die konkrete Magnetfeldmatte „hervorragend zur Behandlung von Kopfschmerzen geeignet“ und hat in „88 % der Fälle positive Ergebnisse“ erbracht. Magnetfeldmatten werden vom Leistungskatalog der zuständigen Gebietskrankenkasse nicht umfasst. Während der Kur hat der Bf 57 Behandlungen, darunter 5 x Magnetfeldtherapien, erhalten. Sämtliche Behandlungen waren von der gefertigten Kurärztin angeordnet. Der Bf hat jenes Modell angeschafft, dass auch auf der Kur verwendet wurde. Die Magnetfeldmatte hat der Bf also nach der Kur erworben.

Die Anfrage des BFG an die NÖ Gebietskrankenkasse, auf welcher Rechtsgrundlage des ASVG die Magnetfeldtherapie von der Kurärztin verordnet wurde, sodass die NÖGKK die Kosten der Magnetfeldtherapie getragen hat, wurde nicht beantwortet.

Dr. KK, Kurarzt, Naturheilverfahren in Baden, bestätigte dem Bf mit Schreiben vom 09.01.2014, dass der Bf seit Jahren an chronischem Spannungskopfschmerzen verbunden mit depressiven Verstimmungen leide. Da eine muskuläre Lockerung der Wirbelsäule zu zeitweisen Verbesserungen führte, habe sich der Bf eine Magnetfeldmatte angeschafft, mit der er doch immer wieder zeitweise Linderung seiner Schmerzen erfahren habe. Aus medizinischer Sicht sei daher auch die im Jahr 2009 erfolgte Anschaffung zu befürworten.

Das Einkommen des Bf nach Abzug der Sonderausgaben beträgt im Streitjahr EUR 49.055,96 und sein wirtschaftliches Einkommen EUR 56.801,20, der Selbstbehalt für ihn beläuft sich auf EUR 6.749,23.

Die Sachverhaltsfeststellung stützt sich auf folgende Beweismittel:

Parteienvorbringen, Amtssachverständigen-Gutachten, Bescheid des Amtes der NÖ Landesregierung vom 25. Juni 2001, Antrag auf Kuraufenthalt vom 14.4.2008 wegen chron. Cephalea; Spannungskopfschmerz, Z. n. Schädelfraktur und Cervikalsyndrom; ärztlicher Bericht der Kurärztkin vom 29. März 2009 mit Angabe sämtlicher Behandlungen; Aufenthaltsbestätigung des Kurhotels; Hotelrechnung vom 20.3.2009 wegen Restaurationsumsätze; Schreiben des Dr KK vom 09.01.2014; Auskunftsschreiben der NÖ Gebietskrankenkasse vom 5. Februar 2014 (E-Mail); Auskunftsschreiben des Kurhotels vom 11.02.2014, Statistik über die monatliche Verbrauchsausgaben der privaten Haushalte 2009/10 der Statistik Austria

Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellung ergab sich weitestgehend schlüssig aus den vorliegenden Beweisen, bezüglich der Getränke aufgrund folgender Überlegungen.

Im Amtssachverständigengutachten wird der Spannungskopfschmerz als episodisch und stark beschrieben, der anfallsartig auftrete und von vegetativen Symptomen begleitet werde. Zwischen Unfallfolgen am Schädel selbst und den degenerativen Veränderungen an der Halswirbelsäule bestehe eine ungünstige wechselseitige Beeinflussung, die die Kopfschmerzen ungünstig beeinflusse. Das Vorbringen des Bf wird daher vom Gutachten getragen.

Laut Berufungsvorbringen sei im Kurhotel Selbstversorgung mit Getränken nicht möglich gewesen. Ein Getränk habe rund € 3,50 gekostet. Das Kurhotel habe neben dem Kurbetrieb auch einen Normalbetrieb als 4-Sterne-Hotel. Aus diesem Grund seien keine kostenlosen Getränke angeboten worden. Der Bf habe während der Kur dasselbe Trinkverhalten an den Tag gelegt wie auch Zuhause: Mineralwasser, Furchtgetränke (gespritzt), gelegentlich Kaffee, Tonic. Zuhause trinke der Bf täglich eine Flasche Mineralwasser um 25 c. Die für Getränke angefallenen Mehraufwendungen hätten daher rund EUR 8,00 pro Tag ausgemacht.

Das Kurhotel hat auf Anfrage des BFG mitgeteilt, dass es wegen einer EDV-Umstellung die während der Kur ausgestellten Belege nicht aufbewahrt habe. Leitungswasser zu den Speisen gab und gebe es im Kurhotel immer gratis und jederzeit. Die Auskunft des Kurhotels wurde dem Bf in der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht und er hat dagegen keine Einwände erhoben. Die Auskunft des Kurhotels erscheint auch glaubhaft, weil während einer nach dem ASVG ärztlich angeordneten Kur die Kureinrichtung - vergleichbar einem Krankenhaus - für die Versorgung des Kurpatienten

einschließlich Getränke aufzukommen hat. In einem klassischen Kurbetrieb werden vielfach auch während des ganzen Tages Getränke, zB in Teebars, wo sich die Patienten selbst bedienen können, angeboten. Der Auskunft des Kurhotels ist daher der Vorzug einzuräumen, zumal der Bf keine Entgegnungen erhoben hat. Die kostenlose Versorgung mit Leitungswasser während der Mahlzeiten war daher als gegeben anzunehmen.

Die Haushaltserspartis für Verpflegung wurde anlässlich der mündlichen Verhandlung mit EUR 8,00 täglich bekanntgegeben und der Bf ist dem nicht entgegengetreten. Als Grundlage wurde die Statistik über die monatliche Verbrauchsausgaben der privaten Haushalte 2009/10 der Statistik Austria herangezogen sowie auf die Einkommenshöhe Bedacht genommen.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBI I 79/2009 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Zunächst darf die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Die Belastung muß weiters außergewöhnlich (Abs. 2) und zwangsläufig erwachsen sein (Abs. 3) sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

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

Gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich 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,
- für jedes Kind (§ 106).

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

Gem Abs 6 leg.cit. 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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 35 Abs 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl I 161/2005 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält.

Gemäß § 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.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die VO BGBl Nr 303/1996, die idF BGBl II Nr. 91/1998 und BGBl II Nr. 416/2001 (idF kurz: Verordnung) auszugsweise wie folgt lautet:

"§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(...)

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

§ 1 Abs 1 der Sachbezugswerte in der für 2009 geltenden Fassung BGBl II 416/2001 lautet:

Der Wert der vollen freien Station beträgt 196,20 Euro monatlich. In diesen Werten sind enthalten:

- - Die Wohnung (ohne Beheizung und Beleuchtung) mit einem Zehntel,
- - die Beheizung und Beleuchtung mit einem Zehntel,
- - das erste und zweite Frühstück mit je einem Zehntel,
- - das Mittagessen mit drei Zehntel,
- - die Jause mit einem Zehntel,
- - das Abendessen mit zwei Zehntel.

rechtliche Beurteilung:

Die mit der Berufung geltend gemachten Kosten für außergewöhnliche Belastungen sind ausschließlich solche, die im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, sodass die Verordnung anzuwenden ist. Die Verordnung verneint die Anwendbarkeit des Selbstbehaltes iSd § 34 Abs 4 und 5 EStG 1988 (vgl § 34 Abs 6 EStG 1988). Die Tatbestandsmerkmale nach § 34 Abs 1, 2 und 3 EStG 1988, also Belastung, Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit, müssen jedoch auch im Anwendungsbereich der Verordnung erfüllt sein. Ausnahmen bestehen dort, wo die Verordnung bei eigenständig umschriebenen Tatbeständen den Eintritt einer bestimmten Rechtsfolge bei Tatbestandserfüllung (zB Freibetrag nach § 3 Abs 1 der Verordnung) anordnet, was aber nicht bei den im konkreten Fall allein interessierenden Hilfsmitteln oder Heilbehandlungen der Fall ist.

Der Aufbau des § 34 Abs 1-3 EStG 1998 gibt ein Fallprüfungsschema vor. Jede unter dem Teil einer außergewöhnlichen Belastung geltend gemachte Zahlung ist auf Belastung, Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit - also Stufe für Stufe - zu prüfen. Die einzelnen Stufen haben die Funktion eines Filters und bewirken, dass am Ende der Fallprüfung die zwangsläufig erwachsene und außergewöhnliche Belastung verbleibt.

1. Mehraufwendungen iHv EUR 368,39 aus dem Titel einer einmaligen Heilbehandlung - Kur (§ 4 der Verordnung)

Die nach dem ASVG ärztlich angeordnete Kur fällt unter den Begriff der Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung. Als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 V ab 1. 1. 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen [Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, 16. Ergänzungslieferung, EStG § 35 Anm 69 (Stand 1.9.2013)]. Kurkosten für ärztlich verordneten Kuren und Therapien sind nicht angefallen.

Zunächst ist zu klären, ob eine **Belastung** vorliegt. Als Belastungen sind nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind; gefordert wird ein Ausscheiden aus der „wirtschaftlichen Verfügungsmacht“. Nur „verlorener Aufwand“ ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine „Belastung“ (Gegenwerttheorie) (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 11. Lfg, Juli 2007, § 34 Rn 20). Auf dieser Stufe werden zB Vermögensumschichtungen sowie allfällige Kompensationen in anderen Bereichen (insbes Haushaltsersparnis) ausgeschieden.

Auf der 1. Stufe erfolgt demnach eine objektive Prüfung bezüglich der Höhe der Belastung.

a) Fahrtkosten in Form des Kilometergeldes (EUR 220,49)

Die Subsumtion der Fahrtkosten unter § 4 der Verordnung ist unstrittig und nicht zu beanstanden.

Eine **Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs** zur Frage nach der Berechnung der Mehraufwendungen für Fahrten mit dem eigenen PKW (hier für Fahrten zum Kurort, sonst denkbar Fahrten zu Behandlungen bei Ärzten, ins Spital, zu Therapien wie im Beschwerdefall VwGH 23.01.2013, 2009/15/0094) **fehlt bislang**. Die belBeh hat in der Berufungsvorentscheidung an Kosten für die Fahrten vom Wohnort zum Kurort und retour entsprechend den LStR in Höhe des geltend gemachten Kilometergeldes anerkannt.

Einer **Belastung** von Fahrtkosten in Form des Kilometergeldes stehen die Gegenwerttheorie und das Abflussprinzip entgegen. Zur Anwendung der Gegenwerttheorie im Regime der §§ 34, 35 EStG 1988 wird auf die näheren Ausführungen zur Magnetfeldmatte verwiesen.

Das Kilometergeld ist eine steuerfreie Pauschalabgeltung für sämtliche Fahrzeugkosten, die bei Fahrten mit einem privaten Fahrzeug *im Rahmen der Berufsausübung* anfallen. Mit dem amtlichen Kilometergeld werden insbesondere folgende Aufwendungen abgegolten:

- Absetzung für Abnutzung (Wertverlust),
- Benzin und Öl,
- Wartung und Reparaturen aufgrund des laufenden Betriebes,
- Zusatzausrüstungen (z.B. Winterreifen, Schneeketten etc.),
- Autoradio, Navigationsgerät,
- Steuern und Gebühren,
- Alle Versicherungen (inklusive Kasko-, Insassen-, Rechtsschutzversicherung),
- Mitgliedsbeiträge diverser Autofahrerclubs,
- Finanzierungskosten (Kredit- oder Leasingraten) und
- in- und ausländische Parkgebühren sowie in- und ausländische Mautgebühren.

Der Ansatz des Kilometergeldes im Anwendungsbereich der §§ 34, 35 EStG 1988 **widerspricht der Gegenwerttheorie**, denn bei dem gegenständlichen PKW handelt sich um einen gewöhnlichen PKW, und nicht um ein Behindertenkraftfahrzeug mit entsprechender Ausstattung bzw entsprechender Adaptierungen. Der PKW wurde also nicht speziell auf die körperlichen Bedürfnisse des Bf zugeschnitten und ist somit eine körperliche Sache mit Marktgängigkeit. Mit dem PKW wurde ein Gegenwert angeschafft, der nur eine bloße Vermögensumschichtung darstellt. Dass die Anschaffungskosten im Kilometergeld nur anteilig als AfA enthalten sind, ändert am geschaffenen Gegenwert nichts. Ein wirtschaftlicher Denkansatz wie bei der Gewinnermittlung und Bewertung von Betriebsvermögen ist im Anwendungsbereich der außergewöhnlichen Belastung verfehlt. Die Gewinnermittlungsvorschriften §§ 4 bis 14 EStG 1988 übernehmen die wirtschaftlichen Grundprinzipien (Betriebsvermögen, Bewertungsprinzipien, Grundsatz des Soll-Prinzips und damit Bilanzierung, Wirtschaftsgut, Fremdüblichkeit der Vertragsgestaltung usw) aus dem UGB/HGB. Diese Grundprinzipien haben im Anwendungsbereich der außergewöhnlichen Belastung keinen Raum. Bei der

außergewöhnlichen Belastung gibt es notwendiges Privatvermögen, keine Absetzung für Abnutzung, Geldflussprinzip, Gegenstände bzw Sachen (§ 285 ABGB). Das ergibt sich aus der gesetzlichen Anordnung, wonach außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des *Einkommens* nach § 2 Abs 2 EStG 1988 abgezogen werden (EStG-Handbuch, Quantschnigg/Schuch, Orac, Stand 1.10.1992, § 34, Tz 2).

Im Anwendungsbereich der §§ 34, 35 EStG 1988 gilt uneingeschränkt das **Geldflussprinzip** des § 19 EStG 1988 (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 11. Lfg, Juli 2007, § 34, Rn 13, mwN). Das Kilometergeld enthält eine Wertverteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer und ist auch mit dem Geldflussprinzip und dem Begriff der Belastung nicht vereinbar (EStG [Wanke] - 16. Lfg. Stand 1.9.2013, § 34, Anm 9 mwN).

Der Heranziehung des Kilometergeldes liegt offenbar die aus der Ermittlung der Erwerbseinkünfte stammende Vorgangsweise von Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zu einer Einkunftsquelle und damit verbundener anteiliger Erfassung der dadurch insgesamt veranlassten Aufwendungen zu Grunde. Gedanklich wird damit im Ergebnis eine "Einlage" oder "Nutzungseinlage des privaten PKW in die Behinderung" durchgeführt.

Der dogmatische Ansatz bei einer außergewöhnlichen Belastung ist aber nicht das Veranlassungsprinzip, sondern das Kausalitätsprinzip. Eine Behinderung ist kausal für eine Belastung, wenn sie nicht hinweggedacht werden könnte, ohne dass die Belastung in ihrer konkreten Gestalt entfiele. Im Grundsatz ist die in anderen Rechtsbereichen (zB Schadensrecht) angewandte Äquivalenztheorie auch im Anwendungsbereich der §§ 34, 35 EStG 1988 heranzuziehen. Es ist die Frage zu beantworten: Hätte der Steuerpflichtige die Belastung auch ohne seine Erkrankung/Behinderung? Entfiele die Belastung, wenn er gesund geblieben wäre? Für die Bestimmung der durch die Behinderung verursachten Mehraufwendungen sind also zwei Momentaufnahmen zu machen und sodann miteinander zu vergleichen, und zwar sind die dem Steuerpflichtigen ohne Behinderung erwachsenen Belastungen mit den nach Eintritt der Behinderung erwachsenen Belastungen zu vergleichen. In der Differenz zwischen der Belastung status ante und status post bestehen dann die durch die Behinderung verursachte Belastung. Dabei ist im konkreten Fall zu berücksichtigen, das der PKW schon vor Kurantritt zum Haushalt des Bf gehört hat und als typischer Gegenstand des Privatvermögens iSd § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 angeschafft wurde.

Im konkreten Fall kommen als tatsächliche Einkommensbelastung nur die Treibstoffkosten in Betracht. Die Treibstoffkosten hat der Bf mit EUR 45,55 beziffert, wobei der den Preis je Liter Diesel mit EUR 1,35 angenommen hat. Für über Treibstoffkosten hinausgehende Kosten ist der Abgabepflichtige behauptungs- und beweispflichtig.

Fraglich ist, ob zur Ermittlung der tatsächlichen Belastung eine Kürzung infolge **Haushaltsersparnis** Platz zu greifen hat. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind auf dieser Stufe neben bloßen Vermögensumschichtungen auch Ersätze von dritter Seite (Quantschnigg/Schuch, aaO, § 34, Tz 10 mwN) zu beurteilen. Ersätze

beeinflussen objektiv die Höhe der Belastung. Die Haushaltsersparnis wird in Literatur und Rechtsprechung nicht dogmatisch einer der drei Fallprüfungsstufen eingeordnet, sondern meist im ABC-Katalog mit der Bemerkung angeführt, dass bei Krankenhausaufenthalten überdies eine Haushaltsersparnis in Abzug zu bringen sei. Die Haushaltsersparnis ist jedoch eine objektive Folge der Ortsabwesenheit über einige Zeit von der Wohnung und tritt zB auch bei Urlaub ein. Als objektive Folge ist sie auf der Stufe der Belastung zu prüfen. Denn wäre der Bf nicht auf Kur fahren, wäre er Zuhause geblieben und hätte die üblichen Fahrten absolviert. Bei einer dreiwöchigen Abwesenheit von Zuhause ist eine Haushaltsersparnis in Höhe der am Wohnort während der Ortabwesenheit nicht gefahrenen Strecken grundsätzlich denkbar. Anders als bei der Verpflegung ist bei Fahrtstrecken nicht auszuschließen, dass die eine oder andere Fahrt vor oder nach die Kur verschoben wurde, weshalb der Ansatz einer Haushaltsersparnis weitere Ermittlungen nötig gemacht hätte.

Das Tatbestandsmerkmal der Belastung wird mit EUR 45,55 erfüllt.

Die Zwangsläufigkeit der Belastung ist unstrittig und ebenfalls nicht zu beanstanden.

Gemäß § 279 Abs. 2 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und dem gemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgericht schließt auch die Berechtigung ein, den Bescheid erster Instanz zu Ungunsten des Berufungswerbers abzuändern (so genannte Verböserung) (zB VwGH 09.02.2005, 2004/13/0126 zur Vorgängernorm § 289 Abs 2 BAO).

b) Kosten für Getränke im Kurbetrieb (EUR 168,90)

Die Kosten der Restauration subsumierte die Amtspartei den Kosten der Lebensführung und versagte deren steuerliche Anerkennung auf Grundlage von § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988. Damit hat die belBeh die Rechtslage verkannt, weil Kosten infolge außergewöhnlicher Belastung grundsätzlich Kosten der Lebensführung darstellen, sodass § 20 EStG 1988 - von § 20 Abs 1 Z 5 zufolge § 20 Abs 3 abgesehen - für die Abweisung von Kosten für außergewöhnliche Belastungen nicht Platz greifen kann (vgl VwGH 16.10.2002, 98/13/0179 mwN; EStG-Handbuch, Quantschnigg/Schuch, Orac, Stand 1.10.1992, § 34, Tz 1; aA UFS 26.08.2008, RV/0158-K/08). § 20 EStG 1988 dient nach seinem Zweck der Abgrenzung von betrieblicher/beruflicher Sphäre und Privatsphäre, denn nach dem Wortlaut des § 20 Abs 1 trifft es solche Ausgaben, die "bei den einzelnen *Einkünften* nicht abgezogen werden dürfen". Demgegenüber werden außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des *Einkommens* nach § 2 Abs 2 EStG 1988 (EStG-Handbuch, Quantschnigg/Schuch, Orac, Stand 1.10.1992, § 34, Tz 2) abgezogen.

Laut Verwaltungsgerichtshof ist der Verpflegungsmehraufwand eines Abgabepflichtigen anlässlich seiner Reise in ein auswärtiges Krankenhaus grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Die Höhe der Verpflegungsmehrkosten

kann nicht nach den Bestimmungen des § 26 Z 7 lit b EStG 1972 berechnet werden, sondern ist mangels Nachweises unter dem Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit im Schätzungswege zu ermitteln (VwGH 10.11.1987, 85/14/0128).

Die Verwendung des Begriffs „Reise“ im Anwendungsbereich des § 34 EStG 1972 (EStG 1988) erscheint problematisch, weil die Reise im Einkommensteuerrecht von ganz bestimmten Normen geregelt wird. Der steuerliche Reisebegriff gehört systematisch zur Ebene der Ermittlung der Erwerbseinkünfte gem § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG 1972/1988. Das Einkommensteuerrecht kennt daher die betrieblich (§ 4 Abs 5) und beruflich (16 Abs 1 Z 9) veranlasste Reise sowie die Dienstreise (26 Z 7 EStG 1972 bzw nunmehr Z 4), sieht aber keine Reise als außergewöhnliche Belastung vor. Der Begriff der Reise ist der außergewöhnlichen Belastung fremd.

Fraglich ist, ob der VwGH im Beschwerdefall 85/14/0128 als Verpflegungsmehraufwand jenen Mehraufwand vor Augen hatte, der einem Abgabepflichtigen regelmäßig durch Ortsunkenntnis in der Anfangsphase anlässlich einer Reise am auswärtigen Ort anfällt. Solche Verpflegungsmehraufwendungen können nicht Gegenstand einer außergewöhnlichen Belastung sein. Der Aufenthalt in einem auswärtigen Krankenhaus bzw einer auswärtigen Kuranstalt ist keine Reise im einkommensteuerrechtlichen Sinn.

Wenn der VwGH den Verpflegungsmehraufwand infolge Ortsunkenntnis vor Augen hatte, so nützt es auch nicht, wenn er der Anwendbarkeit des 26 Z 7 lit b EStG 1972 im Bereich des § 34 EStG eine Absage erteilt hat, weil nach wie vor der zwangsläufig erwachsene Verpflegungsmehraufwand infolge reisebedingter Ortsunkenntnis den Gegenstand der Schätzung bilden würde.

Im Regime der §§ 34, 35 EStG 1988 geht es nicht um die Frage eines Verpflegungsmehraufwandes, sondern darum, ob die tatsächlichen Kosten für Verpflegung am Kurort für den Abgabepflichtigen infolge der Behinderung die Tatbestandsmerkmale Belastung, Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit erfüllt. Auf die Auswärtigkeit des Ortes der Heilbehandlung (Krankenhaus, Kureinrichtung) vom Wohnort des Abgabepflichtigen kommt es dabei nicht an.

Auch hier ist zunächst die Frage nach der **Belastung** zu beantworten. Bei den Getränken handelt es sich um Verbrauchsgüter, sodass ein endgültiger Austritt aus der Verfügungsmacht gegeben ist. Die Belastung hat das Einkommen des Bf im Zeitpunkt der Bezahlung getroffen.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind auf dieser Stufe neben bloßen Vermögensumschichtungen auch Ersätze von dritter Seite (Quantschnigg/Schuch, aaO, § 34, Tz 10 mwN) zu beurteilen. Ersätze beeinflussen *objektiv* die Höhe der Belastung. Auch die **Haushaltsersparnis** beeinflusst die Höhe der Belastung objektiv. Die Belastung ist nur insoweit gegeben, als nicht in einem anderen Bereich durch die Belastung eine Entlastung eintritt. Die Belastung wird durch die Haushaltsersparnis ganz oder teilweise kompensiert. Die Haushaltsersparnis wird von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs allgemein bei Unterbringung außer Haus infolge

Krankheit/Behinderung, Pflegebedürftigkeit oder Internat der Kinder anerkannt (vgl zB VwGH 30.06.2010, 2008/13/0145; VwGH 22.01.1992, 90/13/0120; VwGH 05.07.1988, 88/14/0054). Erst der die Haushaltsersparnis übersteigenden Aufwand ist die tatsächliche Belastung. Die Haushaltsersparnis ist dem Bf im Übrigen aus dem Einkommensteuerbescheid 2002 geläufig, die damals mit EUR 6,53 täglich in Abzug gebracht wurde.

Im Ergänzungsschriftsatz trug der Bf unter Bezug auf das Steuerbuch 2009 zur Haushaltsersparnis vor, dass für Verpflegung (Getränke) kein Selbstbehalt berechnet werden dürfe. Dazu ist zu sagen, dass *Selbstbehalt* und *Haushaltsersparnis* nicht dasselbe bedeuten. Der *Selbstbehalt* ist ein Gesetzesbegriff, der sich aus § 34 Abs 4 und 5 EStG 1988 ergibt, und vom wirtschaftlichen Einkommen nach einem bestimmten Prozentsatz und unter Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse berechnet wird. Der *Selbstbehalt* ist grundsätzlich von den jeweiligen Mehrbelastungen abzuziehen. Wie eingangs bereits ausgeführt wurde, kommt ein *Selbstbehalt* im konkreten Fall wegen der Behinderung nicht zur Anwendung, weil die Verordnung eine Ausnahme von diesem Grundsatz normiert. Demgegenüber beeinflusst die Haushaltsersparnis die Höhe der Belastung.

Die Höhe der Haushaltsersparnis ist mangels gesetzlicher Vorgabe im Schätzungswege (§ 184 BAO) zu ermitteln. Zur **Berechnung der Höhe der Haushaltsersparnis hat sich bei den Finanzämtern, dem UFS sowie dem BFG die Rechtsansicht durchgesetzt, diese in Anlehnung an die Sachbezugswerte -Verordnung** BGBI. Nr. 642/1992 i.d.g.F. (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Tz 78, Stichworte "Krankheitskosten" und "Kurkosten") zu bemessen. Die Sachbezugswerte-VO regelt die Bewertung von in Sachgütern geleistetem Arbeitslohn (geldwerte Vorteile aus einem Dienstverhältnis) und verfolgt damit einen gänzlich verschiedenen Zweck als die Haushaltsersparnis, die die Höhe der Belastung iSd §§ 34, 35 EStG 1988 objektiv beeinflusst. Die Anwendung der Sachbezugswerte-VO ist aufgrund dieses Zweckes im Anwendungsbereich der außergewöhnlichen Belastung verfehlt. Zur Berechnung der Haushaltsersparnis bedarf es im Einzelfall konkreter Sachverhaltsfeststellungen zu den Kosten für Speis und Trank im Haushalt des Abgabepflichtigen, bei deren Ermittlung der Abgabepflichtige mitzuwirken hat. Lassen sich Feststellungen nicht treffen, ist die Haushaltsersparnis nach § 184 BAO zu schätzen. Die Haushaltsersparnis hat jene Ersparnis im Visier, die objektiv dadurch eintritt, dass der Abgabepflichtige in einer Einrichtung verköstigt wird und dadurch Haushaltsausgaben eingespart werden. Bei der Haushaltsersparnis kommt es daher auf die Kosten im Haushalt des Abgabepflichtigen an.

Fraglich wäre im konkreten Fall, ob die Haushaltsersparnis (s.o.) sich nur auf die Getränkekosten zu beziehen hat, oder ob sie sich auf "Speis und Trank" bezieht, obwohl dem Bf nur Getränkekosten entstanden sind. Nach der Verkehrsauffassung sind Speis und Trank bei Mittag- und Abendessen als Einheit zu betrachten, sodass die Haushaltsersparnis für Verpflegung auch dann für Speis und Trank in Abzug zu bringen ist, wenn dem Steuerpflichtigen nur für die Getränke zu den Mahlzeiten Kosten entstanden

sind, weil die Ersparnis bei den Speisen dennoch eingetreten ist. Der Bf ist einer in der Verhandlung in Aussicht gestellten Haushaltsersparnis von EUR 8,00 täglich, die der Statistik über die monatliche Verbrauchsausgaben der privaten Haushalte 2009/10 der Statistik Austria entnommen wurden, nicht entgegen getreten.

Abgesehen davon, dass die Sachbezugswerte-VO nicht einzelfallbezogen die konkrete tatsächliche Kostenersparnis im Haushalt des Abgabepflichtigen im Auge hat, ist sie auch aus dem Grund für die Schätzung der Haushaltsersparnis ungeeignet, weil sie den Anwender durch die Zehntelung der verschiedenen Positionen in ein Korsett zwingt. So hat sich der Bf durch den Kuraufenthalt beim Wohnen nichts erspart. Auch eine Ersparnis bei Beleuchtung und Beheizung wird wohl nicht eingetreten sein, weil der Bf verheiratet ist und die Gattin während seiner Abwesenheit Zuhause war. Laut UFS ist bei Kurkosten eine *Haushaltsersparnis* nur für die Verpflegung anzusetzen, da sich der Steuerpflichtige Ausgaben für seine private Wohnung nicht erspart (UFS 24.07.2003, RV/0681-W/03). Für die Frühstückspension wurde in der zitierten Berufungsentscheidung 1/10 von 2700/30 ATS, sohin ATS 9,00 täglich für das Frühstück im Jahr 2001 abgezogen. Bei der Höhe der Haushaltsersparnis kann es nicht auf die Art der Verköstigung in der Einrichtung (Kuranstalt, Krankenhaus etc) ankommen, weil diese keinen Einfluss auf die ersparten Haushaltskosten für den Nahrungsstand des Abgabepflichtigen haben (aA UFS 26.06.2012, RV/1249-W/12, wonach auf die Verpflegungsleistungen, die der Bw im Thermenhof in Anspruch genommen hat, abzustellen sei).

Bei der Haushaltsersparnis geht es im jeweiligen Fall um die tatsächlich eingesparten Ernährungskosten, um die gesamte Bandbreite von Geizhals bis Verschwender. Auch, ob sich der Abgabepflichtige regelmäßig außer Haus (Gasthaus, Kantine, Restaurant, Haubenküche) verköstigt oder Selbstversorgung (zB Landwirt) vorliegt, ist dabei zu berücksichtigen. Geht ein Abgabepflichtiger täglich außer Haus essen, so findet diese Essgewohnheit ebenso Niederschlag in der Höhe der Haushaltsersparnis. Anhaltspunkt für die Schätzung bietet in jedem Fall die Höhe des wirtschaftlichen Einkommens. Eine Haushaltsersparnis von EUR 8,00 täglich erscheint wegen der Höhe des wirtschaftlichen Einkommens des Bf lebensnah.

Die Haushaltsersparnis beträgt somit EU 168,00, sodass eine Belastung von EUR 0,90 verbleibt.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Kosten iZm einer eigenen Behinderung des Abgabepflichtigen erwachsen ihm zwangsläufig aus tatsächlichen Gründen. Nicht zwangsläufig erwächst die Belastung, wenn sie unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (EStG-Handbuch, Quantschnigg/Schuch, Orac, Stand 1.10.1992, § 34, Tz 14). Die Zwangsläufigkeit ist die 2. Stufe im Fallprüfungsschema und betrifft die subjektive Seite der Belastung, denn sie stellt die Willensbildung des Abgabepflichtigen auf den Prüfstand. Auf dieser Stufe ist die Frage zu beantworten: Musste sich der Abgabepflichtige aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen

so entscheiden, wie er sich entschieden hat? Hatte der Abgabepflichtige andere Entscheidungsmöglichkeiten, wodurch die Belastung geringer erwachsen oder gänzlich entfallen wäre?

Der Bf hat eine nach dem Sozialversicherungsrecht (hier: ASVG) angeordnete Kur absolviert. Diesfalls hat die Kuranstalt für die Versorgung der Patienten mit Getränken zu sorgen. Das hat das Kurhotel auch bestätigt. Bei einer nach dem Sozialversicherungsrecht angeordneten Kur obliegt es daher zunächst dem Abgabepflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass er am Kurort nicht mit Getränken versorgt wurde. Diesen Nachweis hat der Bf nicht erbracht. Da die Einzelbelege nicht aufbewahrt wurden, kann auch nicht festgestellt werden, für welche Getränke sich der Bf entschieden hat.

Alternativ wird begründet, dass laut Sachverhalt am Kurort gratis und jederzeit Leitungswasser bereitstand. In Österreich ist es durchaus als üblich anzusehen, Leitungswasser allein oder zum Essen dazu zu trinken. Da der Bf vorgetragen hat, während der Kur sein Trinkverhalten nicht geändert zu haben, ist davon auszugehen, dass er auch Kaffee konsumiert hat. Kosten für einen Kaffee am Nachmittag oÄ erwachsen nicht zwangsläufig infolge einer Heilbehandlung an einem auswärtigen Kurort. Da der Bf angegeben hat, dass jedes Getränk EUR 3,50 gekostet habe, entfällt bereits bei nur einem Kaffee die Belastung.

Die Belastung für Getränkekosten erfüllen nicht das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit.

2. Mehraufwendungen aus dem Titel der laufenden Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung)

a) Impfgebühren EUR 87,00, Medikamente EUR 134,95, insgesamt EUR 221,95

Strittig ist allein die Zwangsläufigkeit.

Der belangten Behörde ist beizupflichten, dass Impfungen grundsätzlich als Vorsorgemaßnahmen keine Krankheitskosten darstellen und daher nicht zwangsläufig erwachsen. Sämtliche fünf Impfungen wurden vom Hausarzt des Bf, Dr. KK, durchgeführt und sollen nach dessen Auskunft den Bf vor Erkältungskrankheiten und Entzündungen im Nasennebenhöhlenbereich schützen. Gleches gilt für die Medikamente. Aufgrund der Grundbelastung des Bf mit chronischen Kopfschmerzen nach einem Schädelbasisbruch dienen im konkreten Fall die Impfungen und Medikamente zur Linderung der Schmerzen bzw Schmerzvermeidung, sodass die Kosten im konkreten Fall eine Ausnahme vom Grundsatz darstellen und das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit erfüllt wird.

b) Magnetfeldmatte EUR 2.577,00

Der Bf verweist auf seine Schmerzsymptomatik und dass ihm während der Kur Magnetfeldtherapien verordnet worden sind und dass im bei der Einkommensteuer 2000 eine Magnetfeldmatte ohne Verordnung anerkannt worden sei. Damit sei bewiesen, dass

Magnetfeldtherapie für ihn medizinisch notwendig sei. Aufgrund seiner chronischen und unberechenbaren Schmerzen könne er sich nicht immer bei Bedarf Therapien verordnen lassen, zB wenn die Schmerzen vor dem Wochenende oder in der Nacht auftreten. Auf die Magnetfeldmatte könne er sich im Fall einer Schmerzattacke legen, unabhängig davon, wann ihn diese ereile. Um den Erfolg herbeizuführen, müsse die Magnetfeldtherapie regelmäßig angewendet werden. Die Medikamente allein würden diese Linderung oft nicht bewirken. Im Zeitpunkt des Unfalls sei er 44 Jahre alt gewesen. Er wolle wegen der Nebenwirkungen nicht ständig und ausschließlich auf Schmerzmedikamente angewiesen sein.

Mit der Magnetfeldmatte wurde ein Gegenstand angeschafft, der nicht speziell auf die körperlichen Bedürfnisse des Bf maßgeschneidert oder angepasst ist, sondern von anderen Menschen – gesunden oder Menschen mit anderen Krankheiten – ebenfalls verwendet werden kann. Nach Recherchen des BFG im Internet besteht ein Sekundärmarkt für gebrauchte Magnetfeldmatten. Die Magnetfeldmatte ist demnach eine bewegliche, körperliche Sache mit nicht unerheblichem Tauschwert, sodass mit ihrem Kauf ein Gegenwert geschaffen wurde.

Bei Anschaffung einer körperlichen Sache mit objektiver Marktgängigkeit ist zunächst die Frage zu beantworten, ob überhaupt eine **Belastung** vorliegt. Nur eine tatsächlich erwachsene Belastung des Steuerpflichtigen kommt als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Als Belastungen sind nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind; gefordert wird ein Ausscheiden aus der „wirtschaftlichen Verfügungsmacht“. Nur „verlorener Aufwand“ ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine „Belastung“ (Gegenwerttheorie). Die Gegenwerttheorie ist allerdings dann nicht anzuwenden, wenn das neu geschaffene Wirtschaftsgut im Wesentlichen nur eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat; unter diese Ausnahmen fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (wie zB Rollstühle), nicht dagegen der Einbau einer Schwimmhalle für den behinderten Sohn (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 11. Lfg, Juli 2007, § 35, Rn 20, sowie 15. Lfg (Jänner 2011), § 4 der Verordnung, Rn 17, jeweils mwN). Die Gegenwerttheorie hat auch im Anwendungsbereich des § 4 der Verordnung ihre Gültigkeit (vgl VfGH 13.03.2003, B785/02).

Die belangte Behörde ist mit ihrem Einwand grundsätzlich im Recht. Eine Magnetfeldmatte falle ihrer Ansicht nach weiters nicht unter den Begriff der Hilfsmittel, sondern könne nur unter den Begriff der Kosten der Heilbehandlung fallen, wobei sie für diese Subsumtion keine Gründe ins Treffen geführt hat.

Fraglich könnte die Einordnung der Magnetfeldmatte als Hilfsmittel oder Heilbehandlung sein. Die Magnetfeldmatte ist als körperliche Sache grundsätzlich den Hilfsmitteln zuzuordnen.

Es ist allgemein bekannt, dass die Schulmedizin Grenzen hat und dass außerhalb dieser Grenzen sog Außenseiter- und Komplementärmedizin – wie Homöopathie, Traditionelle Chinesische Medizin, Bioresonanz, Magnetfeldtherapie usw – Erfolge erzielen kann. Im Fall der Berufungsentscheidung des UFS 26.05.2006, RV/0247-L/04, wurden Tinnitus und Allergien mit Magnetfeldtherapie behandelt. So hat laut Sachverhalt auch die für den Bf zuständige Krankenversicherungsanstalt die Magnetfeldtherapie beim Bf während der Kur im März 2009 anerkannt und die entsprechenden Kosten getragen.

Bei einer Anschaffung in dieser Größenordnung ist es bei der Behandlung üblich, dass der Arzt/die Ärztin zunächst prüft, ob der Patient überhaupt auf die Magnetfeldtherapie positiv reagiert. Nur bei positiver Reaktion des Patienten regen Wahlärzte normalerweise die Anschaffung einer Magnetfeldmatte an. Auch sie können rein rechtlich betrachtet wohl schlecht die Herausgabe von EUR 2.500,00 anordnen. Für den Bf als Schmerzpatienten kommt hinzu, dass er Therapiesitzungen mit seinen Schmerzattacken gar nicht in Einklang bringen kann.

Die Subsumtion unter die Heilbehandlung erweist sich daher im Ergebnis als zutreffend, weil angesichts des chronischen Schmerzzustandes des Bf davon auszugehen ist, dass im Fall der Nichtanschaffung der Magnetfeldmatte weitere Magnetfeldtherapien verordnet worden wären. Zu diesen Magnetfeldtherapien hätte der Bf hinfahren müssen, wofür er auch die Fahrtkosten hätte geltend machen können. Die vorangegangene Magnetfeldmatte des Bf hat neun Jahre gehalten. Auf die Nutzungsdauer verteilt ist bei einem chronisch kranken Schmerzpatienten steuerliche Anerkennung der Anschaffung der Magnetfeldmatte für die Allgemeinheit mit weniger Steuerausfall verbunden als die Anerkennung der einzelnen Therapien. Kosten für Magnetfeldtherapie hat der

Die Gegenwerttheorie ist aufgrund der chronischen Schmerzsymptomatik des Bf auf die Anschaffung der Magnetfeldmatte nicht anzuwenden, weil sachverhaltsbezogen davon auszugehen ist, dass ansonsten ihm Magnetfeldtherapien seitens der für ihn zuständigen Gebietskrankenkasse bewilligt worden wären. Die Gebietskrankenkasse hat nicht dargelegt, aus welchen Gründen die Magnetfeldtherapie während der Kur im ASVG-Bereich unproblematisch war, jedoch in der Behandlung vor niedergelassenen Ärzten nach dem ASVG nicht möglich sein sollte. Im Ergebnis sind die Anschaffungskosten für die Magnetfeldmatte bei dem Bf mit chronischen Schmerzen als Surrogat für laufende Magnetfeldtherapien anzusehen.

Die Anschaffung der Magnetfeldmatte stellt eine Belastung dar.

Die Belastung muss dem Bf auch **zwangsläufig** erwachsen sein.

Die belangte Behörde hat die Zwangsläufigkeit verneint, weil keine bzw keine zum rechten Zeitpunkt erfolgte Verordnung durch einen Arzt vorliege. Eine ärztliche Verordnung als Nachweis der Zwangsläufigkeit müsse nämlich UNBEDINGT VOR der Anschaffung der Magnetfeldmatte ausgestellt worden sein. Die bloße Empfehlung durch die Kurärztin, die Magnetfeldtherapien auch zu Hause regelmäßig weiterzuführen, würde keinen geeigneten Nachweis für die Zwangsläufigkeit darstellen. Die ärztliche Verordnung

werde als Nachweis der medizinischen Notwendigkeit benötigt, weil die Abgabenbehörde medizinische Fragen nicht selbst beurteilen könne. Maßnahmen ohne ärztliche Verordnung könnten daher nicht als medizinisch notwendig angesehen werden. Auch für die Subsumtion unter den Begriff der Heilbehandlung müsse eine ärztliche Verordnung oder ein ärztliches Attest vorliegen. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Verordnung eine iSD Bestimmungen des Krankenversicherungsträgers sei oder eben eine ärztliche Expertise, die auch von einem Wahlarzt ausgestellt werden könnte.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Magnetfeldmatte nicht zum Heilmittelkatalog der NÖ GKK gehört. Es besteht jedoch ohnedies keine gesetzliche Bindung der Abgabenbehörden an den Heilmittelkatalog der gesetzlichen Sozialversicherung. Da die Magnetfeldmatte nicht zum Heilmittelkatalog gehört, kann ein Kassenarzt darüber keine Verordnung ausstellen und einem Patienten quasi die Kosten von EUR 2,500,00 auferlegen. Auch ein Chefarzt ist an den Heilmittelkatalog gebunden. Dass der belBeh als Nachweis der medizinischen Notwendigkeit auch eine ärztliche Expertise, die auch von einem Wahlarzt ausgestellt sein könnte, genügt hätte, hat sie erst im Verlauf des Beschwerdeverfahrens relativiert. Im Administrativverfahren hat die belBeh daher einen Nachweis verlangt, der im konkreten Fall gar nicht erbracht werden konnte. Da der Begriff "Verordnung" im eigentlichen Rechtssinn hier nicht anwendbar ist, kann dem Bf nicht vorgeworfen werden, wenn die Kurärztin die Anschaffung einer Magnetfeldmatte "bloß empfohlen" hat.

Die Abgabenbehörde hat vor dem Verlangen nach bestimmten Beweismitteln zunächst die Frage zu beantworten, ob das verlangte Beweismittel aufgrund der rechtlichen Bestimmungen im angesprochenen Rechtsgebiet überhaupt existiert. Sie hätte daher zuvor klären müssen, ob die Magnetfeldmatte zum sozialversicherungsrechtlichen Heilmittelkatalog gehört oder nicht.

Zum Verlangen der belBeh nach einer Verordnung ist im konkreten Fall weiters beachtlich, dass die belBeh in der Vergangenheit die Anschaffungskosten einer Magnetfeldmatte ohne einen solchen Nachweis anerkannt hat. Sie hat damit das Verhalten des Bf beeinflusst, dass er die Bedeutung der Verordnung, die die belBeh der Verordnung beimisst, nicht erkennen konnte und keine entsprechende Beweismittelvorsorge getroffen hat. Das ist deshalb von wesentlicher Bedeutung, weil es nach Ansicht der belBeh und der Judikatur von UFS/BFG nicht nur auf die Verordnung schlechthin ankommt, sondern auch darauf, dass die Verordnung VOR dem Kauf der Magnetfeldmatte ausgestellt sein muss. Einer nachträglich ausgestellten Verordnung wird seitens der Verwaltungspraxis jede Beweiskraft abgesprochen. So geht auch die belBeh erkennbar von einem unheilbaren Mangel aus. Einer nachträglich ausgestellten Verordnung wird Heilung versagt, und zwar auch dann, wenn im Bereich einer Außenseitenmedizin die "Verordnung" durch den Wahlarzt zunächst mündlich erfolgte.

Laut Sachverhalt erfolgte die Anschaffung der strittigen Magnetfeldmatte mit Kaufvertrag vom 09.04.2009 und damit NACH der Verordnung der **Magnetfeldtherapien** durch die Kurärztin im März 2009. Die Kurärztin hat nicht nur die Weiterbehandlung mit der

Magnetfeldmatte empfohlen, sie hat darüber hinaus selbst die Magnetfeldtherapie beim Bf während der Kur fünf Mal eingesetzt, wofür die NÖ GKK auch die Kosten getragen hat. Damit wurde der Nachweis der Zwangsläufigkeit für weiterführende häusliche Magnetfeldtherapien mithilfe der eigenen Magnetfeldmatte erbracht.

Wesentlich ist weiters, dass Ärzte, die Magnetfeldmatten für Therapiezwecke verwenden, stets immer ihre Patienten im Umgang damit krankheitsbezogen einschulen. Patienten lernen heute vielfach den Umgang mit Hilfsmitteln zur Selbstgabe. So lernen zB Diabetiker ihren Blutzucker selbst zu bestimmen und ihre Insulinspritze selbst zu dosieren und müssen nicht vorher einen Arzt konsultieren. Der Bf ist schon seit dem Jahr 2000 im Umgang mit der Magnetfeldmatte geübt und es kann ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn er keine ständige ärztliche Begleitung bezüglich der Handhabung der Magnetfeldmatte mehr benötigt.

Soweit die belBeh Bedenken vorgetragen hat, dass ein Wahlarzt ein eigennütziges wirtschaftliches Interesse am Verkauf der Magnetfeldmatte haben könnte, ist zu sagen, dass sich das Gegenteil genauso gut vertreten lässt, nämlich, dass ein Wahlarzt, der einem Patienten den Erwerb einer Magnetfeldmatte empfiehlt, sich seiner Einnahmen wegen Therapien beraubt.

Die **Außergewöhnlichkeit** der Belastung war schon bei geringeren Beträgen unstrittig. Bei der Berechnung der Einkommensteuer 2009 sind EUR 2.844,50 gem § 4 der Verordnung als behinderungsbedingte Mehrbelastung ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt neben dem Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Bislang fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob als Fahrtkosten im Rahmen einer außergewöhnlichen Belastung bei Verwendung des eigenen Kraftfahrzeugs durch den Abgabenpflichtigen der Ansatz des km-Geldes zutreffend ist. Der Ansatz des km-Gelder wurde im konkreten Fall als gegen die Gegenwerttheorie und das Geldflussprinzip verstößend abgelehnt. Allein aus diesem Grund war die ordentliche Revision zuzulassen.

