

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache des B, Str. 22/1, Plz C, über die Beschwerde vom 28.7.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes D ausgefertigt am 14.7.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014

### **zu Recht erkannt:**

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
2. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

#### **I. Verfahrensgang**

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) beantragte in seiner am 23.3.2015 beim Finanzamt eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 samt Beilagen neben dem pauschalen Freibetrag für Behinderung (Grad der Behinderung 30 %), Kosten für Medikamente von € 252,05, Klinikaufenthalte von € 12,72 und € 44,52, und unter anderem Beiträge für den Österreichischen Herzverband / Landesverband Tirol von € 25 und

die Herzsportgruppe E für Therapie und Gymnastik von € 130 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

2. In dem am 14.7.2015 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 gewährte das Finanzamt neben dem pauschalen Freibetrag wegen der eigenen Behinderung gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 im Betrag von € 75, Medikamente- und Krankenhauskosten im Gesamtbetrag von € 309,29 aus der eigenen Behinderung als außergewöhnliche Belastungen. Die Beiträge zum Tiroler Herzverband und die Herzsportgruppe sah das Finanzamt nicht als abzugsfähige Krankheitskosten an.

3. Dagegen richtete sich die am 28.7.2015 erhobene Beschwerde. Begründend brachte der Bf. im Wesentlichen vor:

*"Ich bin am Herzen operiert und aufgrund dessen mit 30 % Behinderung vom Bundessozialamt eingestuft. Der Herzverband Tirol sowie die Herzsportgruppe C sind Selbsthilfegruppen und von fachlichen ärztlichen Kardiologen empfohlen und unterstützt zur gesundheitlichen Verbesserung der Herzpatienten. Die zu leistenden Beiträge sind Unkostenbeiträge für das 1/4jährlich erscheinende Herzjournal sowie den jährlich stattfindenden Herzkongress vom Herzverband und dem Unkostenbeitrag an die Herzsportgruppe für das wöchentliche koronare Turnen unter Anleitung einer ausgebildeten Rehabilitationstrainerin."* Hingewiesen werde auf den beiliegenden Folder der Herzsportgruppe E.

4. In der die Beschwerde abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 25.8.2015 wurde begründend ausgeführt:

*"Die beantragten Aufwendungen in Form einer Mitgliedschaft zum Herzverband Tirol und zur Herzsportgruppe C stellen weder Behandlungskosten oder ärztlich verschriebene Leistungen dar, die teilweise vom gesetzlichen Sozialversicherungsträger ersetzt werden, noch erwachsen diese Aufwendungen zwangsläufig bei Vorliegen einer Herzerkrankung. Vielmehr bietet der Herzverband Tirol seine Angebote allen gesundheitsbewussten Menschen zur Verhinderung von Herzkreislauferkrankungen an. Als außergewöhnliche Belastung in Zusammenhang mit einer Behinderung können nur tatsächlich zwangsläufig erwachsene Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit der Behandlung einer Krankheit stehen abgesetzt werden."*

5. Der Bf. stellte in dem bei der Abgabenbehörde am 25.9.2015 eingelangten Schreiben den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Ergänzend wurde ausgeführt, der Herzverband mit seinen Herzsportgruppen sei eine Selbsthilfeeinrichtung, die unter ärztlicher und wissenschaftlicher Leitung geführt werde (Univ. Prof. Dr. Pachinger, Prim. Priv. Doz. Dr. Alber, Univ. Prof. Dr. Lechleitner) mit dem Ziel, Menschen mit Herzerkrankungen eine lebensbegleitende Langzeitrehabilitation zu bieten. Die Aussage der Abgabenbehörde, alle gesundheitsbewussten Menschen könnten diese Angebote annehmen, werde energisch beeinsprucht. Richtig sei vielmehr, dass dort 99 % am Herz erkrankte Menschen teilnehmen. Er sei seit 8 Jahren Mitglied und bis heute hätten ausschließlich am Herz Erkrankte und kein Einziger aus Vorsorge

teilgenommen. Obwohl von den Fachärzten empfohlen, werden diese Kosten nicht von der gesetzlichen Sozialversicherung getragen. Als Beweismittel werde eine Informationsbroschüre des Herzverbandes beigelegt. Er erteile diese Kosten aufgrund seiner Behinderung ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

6. Die Beschwerde wurde mit Vorlagebericht am 5.10.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

## **II. Sachverhalt**

1. Strittig ist die Anerkennung der geleisteten Beiträge an den Österreichischen Herzverband / Landesgruppe Tirol (Mitgliedsbeitrag) und die Herzsportgruppe E in Höhe von € 25 und € 130 als außergewöhnliche Belastung gemäß § 35 EStG 1988 ohne Selbstbehalt aufgrund einer vorliegenden Behinderung.

2. Da sich aus den vorgelegten Akten ein Nachweis für den behaupteten Grad der Behinderung nicht ergab, wurde der Bf. mit Schreiben des BFG vom 1.2.2017 aufgefordert, die in der Beschwerde angeführte Bestätigung des Bundessozialamtes vorzulegen und aufzuzeigen, dass die geltend gemachten Medikamente- und Krankenhauskosten mit der Behinderung (Minderung der Erwerbstätigkeit iSd § 35 EStG) in Zusammenhang stehen.

3. Mit Antwortschreiben vom 8.2.2017 wurde die Bestätigung des Bundessozialamtes nachgereicht und mitgeteilt, dass die Kosten für Medikamente (€ 252,05) und den Krankenhausaufenthalt (€ 12,72) unmittelbar mit der Herzkrankheit in Zusammenhang standen, während die Klinikkosten im Betrag von € 44,52 durch eine andere Krankheit angefallen seien.

4. Laut Schreiben des Bundessozialamtes vom 10.4.2012 mit beigeschlossenem Ergebnis der aktenmäßigen Beurteilung vom 2.4.2012, wurde beim Bf. ein Gesamtgrad der Behinderung in Höhe von 30 v.H. festgestellt. Dieser Gesamtgrad der Behinderung (vormals wurde dem Bf. ein Gesamtgrad der Behinderung in Höhe von 60 % lt. Behindertenausweis vom 28.3.2007 attestiert) liegt seit 12.3.2012 vor und stellt einen Dauerzustand dar.

5. Die zum Vorlageantrag nachgereichte Bestätigung vom 25.9.2015 des Prim. Univ. Prof. Dr. F, Leiter der internen Abteilung am Bezirkskrankenhaus C, hatte folgenden Inhalt:

*"Bestätigung*

*Bei ... Bf., geb. ....*

*besteht eine absolute medizinische Notwendigkeit zur Teilnahme an der Herzsportgruppe bei Zn Herzoperation, weil dadurch eine erhebliche Verbesserung seiner Prognose und Lebenserwartung zu erzielen ist."*

6. Der dem Vorlageantrag beigeschlossenen Infobroschüre der Herzsportgruppe E (HSG) ist - auszugsweise wiedergegeben - Folgendes zu entnehmen:

6.1. Das Anmeldeformular für die Mitgliedschaft zum Österreichischen Herzverband / Landesgruppe Tirol führt einleitend an, dass als *"Ärztlicher Beirat und wissenschaftliche*

*Leitung des Österreichischen Herzverband-Landesverbandes Tirol, Maria-Theresien-Straße 21/5, 6020 Innsbruck" O. Univ. Prof. Dr. Pachinger, Prim. Doz. Dr. Alber und Med. Dr. Med. Univ. Bode Gerald zeichnen. Diesem Formular ist auch zu entnehmen, dass es sich bei diesem Österreichischen Herzverband / Landesgruppe Tirol um eine Selbsthilfegruppe handelt.*

*6.2. "In Österreich kennen wir in der Herzrehabilitation vier Phasen: I. Die Frühmobilisierung in der Akutklinik, II. die stationäre Rehabilitation, III. die ambulante Rehabilitation und IV. die lebensbegleitende Langzeitrehabilitation, die der österreichische Herzverband leistet. Alle greifen eng ineinander und alle haben auf wissenschaftlichem höchsten Stand eng zusammen zu arbeiten. Nur so können Herzerkrankungen, welche die Todesraten dominieren, gebremst werden und für den Einzelnen ein Leben lang Herzgesundheit ermöglichen."*

*6.3. "Die Phase IV besteht in der langfristigen Erhaltung des gesundheitsfördernden Lebensstils in einer Herzsportgruppe. Diese Rehabilitation erfolgt in erster Linie in Zusammenarbeit mit dem Kardiologen oder Facharzt für Innere Medizin.*

*Wenn Sie den herzgesunden Lebensstil, den Sie in der Rehabilitation (II.) "gelernt" haben, auf Dauer beibehalten, können Sie das Risiko einer erneuten Erkrankung oder einer Verschlechterung ihrer Herz-Kreislauf-Funktionen nachhaltig senken.*

*Die Mitglieder einer Herzsportgruppe verfolgen dieses Ziel gemeinsam, angepasst an ihre individuellen Möglichkeiten."*

*6.4. In Tirol bestehen insgesamt 11 Herzsportgruppen, die sich auf alle Bezirke verteilen, wobei sich zwei davon in Innsbruck Stadt und eine am LK Hall befinden.*

*6.5. "Ziel ist: Optimales Kosten-Nutzenverhältnis, Verbesserung der Prävention und Verringerung von Pflegebedürftigkeit, Steigerung von Lebensqualität und Mobilität / Eigenständigkeit*

*Das heißt für den Österreichischen Herzverband: Gesundheitssport (Kardiovaskuläres Training CVT) muss klar auf den Herzpatienten abgestimmt sein. CVT muss ......."*

*"Diese Punkte werden erfüllt durch: Feinabgestimmtes Zeitmanagement (berufsbegleitend), genau abgestimmte körperliche Belastung, individuell abstimmbare Kombination von Indoor & Outdooraktivitäten, innere Struktur der Übungen (Resistance Training, Dehnung, motorische Koordination, Atemarbeit etc.)."*

*6.6. "Dank einem auf Sie zugeschnittenen Programm trainieren Sie ohne Leistungsdruck. Mit Gymnastik, Qi Gong, MFT, Nordic Walking, Wandern, Radfahren, Langlauf, Bewegungs- und Ballspielen steigern Sie Ihre Fitness und auch die Blutversorgung durch die Koronargefäße wird verbessert." ....*

*Sie werden von Fachleuten der kardialen Rehabilitation trainiert. Das gibt Ihnen Sicherheit und Vertrauen. Zudem werden Sie optimal dabei unterstützt, vorhandene Herz-Kreislauf-Risikofaktoren unter Kontrolle zu halten und so Ihre Lebensqualität zu verbessern.*

*"Erfahrungsaustausch und Motivation durch die Gruppe", "gut informiert durch Aufklärung und Beratung"*

*6.7. Allgemeines: In der Herzsportgruppe treffen Sie sich mindestens einmal pro Woche zu einem Bewegungsprogramm unter der Leitung von speziell ausgebildeten Fachpersonen, beispielsweise PhysiotherapeutInnen. Hier wird alles daran gesetzt, dass Sie ihre körperliche Leistungsfähigkeit wieder erlangen. Die Herzsportgruppe fördert aber nicht nur die körperliche Fitness und Gesundheit, sondern hilft auch der Psyche im Gleichgewicht zu bleiben."*

7. Laut dem vorgelegten Folder der G Apotheke wurde die seit 10 Jahren tätige Herzsportgruppe (HSG) C von Prim. Univ. Prof. Dr. F ins Leben gerufen. Die HSG lädt alle Betroffenen des Bezirks, die einen Herzinfarkt überlebt haben, am Herzen operiert worden sind oder einfach nur an einer Herzschwäche, an Angina Pectoris oder an hohem Blutdruck leiden, wie jene, die wegen ihrer etwas angegriffenen Gesundheit ihre körperliche Leistungsfähigkeit verbessern möchten, ein, von ihrem Angebot Gebrauch.

### **III. Rechtslage**

1. Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

2. Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit Abs. 5 leg. cit.) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

3. Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde muss nicht prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077).

4. Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder

Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (vgl. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117).

5. Die Zwangsläufigkeit eines Aufwands ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vgl. VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130). Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. *Fuchs/Unger* in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 34 EStG 1988 Anhang II - ABC Tz 35; vgl. VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064).

6. Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

7. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund, wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen geht; es liegt an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. VwGH 25.2.2004, 2003/13/0117; *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, Tz 12 zu § 115).

8. Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so steht im gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag nach Abs. 3 leg. cit. zu.

Gemäß Abs. 5 dieser Gesetzesstelle können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden.

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

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

9.2. Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (§ 1 Abs. 3 der VO).

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

9.3.1. Unter die im nachgewiesenen Ausmaß gesonderte absetzbaren Kosten nach § 4 der VO fallen auch die in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Kosten der Heilbehandlung (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169). Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (vgl. *Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 35 Tz Tz 17).

#### **IV. Erwägungen**

1. Werden - wie im vorliegenden Fall - die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend gemacht (§ 35 Abs. 5 EStG iVm § 34 Abs. 6 Teilstrich 5 EStG 1988), bedarf es eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt (vgl. VwGH 14.6.1988, 85/14/0150).

2. Wie der Bf. in der Beschwerde selbst vorbringt, leistete er den Beitrag zum Herzverband für das vierteljährlich erscheinende Herzjournal und für den jährlich stattfindenden Herzkongress. Damit zeigt der Bf. bereits selbst auf, dass diese Beitragsleistung in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit seiner Herzkrankheit steht. Es ist verständlich, dass der Bf. aufgrund seiner Herzoperation hinsichtlich neuer wissenschaftlicher und medizinischer Errungenschaften im kardiologischen Bereich stets auf dem neuesten Informationsstand bleiben möchte, dennoch trägt diese Informationsvermittlung in Bezug auf Linderung und Heilung seiner Herzerkrankung unmittelbar nichts bei. Die Abzugsfähigkeit von medizinischer Fachliteratur ist auch dann nicht gegeben, wenn die Literatur dazu dient, die Entscheidung für eine bestimmte Therapie oder für die Behandlung durch einen bestimmten Arzt zu treffen (vgl. *Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 34 Tz 78, Schlagwort "Medizinische Fachliteratur").

3. Was den Unkostenbeitrag an die Selbsthilfegruppe Herzsportgruppe E (C) für das wöchentliche koronare Turnen anlangt, ist das Vorbringen des Bf. dazu sehr knapp und allgemein gehalten. Tatsache ist lediglich, dass der Bf. den Unkostenbeitrag geleistet hat. Aus den Beschwerdeausführungen geht nicht hervor, an welchen Tagen und an welchen Übungseinheiten unter Aufsicht eines ausgebildeten Rehabilitationstrainers der Bf. tatsächlich teilgenommen hat. Ebenso ist dem Beschwerdevorbringen nicht zu entnehmen, dass exakt die vom Bf. absolvierten Turneinheiten im Vorfeld ärztlich verordnet gewesen wären.

4. Die vorgelegte Bestätigung des Leiters der Inneren Abteilung des Bezirkskrankenhauses C ist zum einen erst am 25.9.2015 - als nach dem Beschwerdezeitraum - ausgestellt worden und zum andern ebenfalls sehr allgemein gehalten. Dieses Schreiben an den Bf. kann nur als Empfehlung an den Bf. gewertet werden, an den Angeboten der Herzsportgruppe teilzunehmen. Eine konkrete ärztliche Verschreibung einer bestimmten Therapie oder Heilbehandlung kann aus der Bestätigung jedenfalls nicht abgeleitet werden. Der Bf. bestätigte im Vorlageantrag, dass "*diese Aufwendungen*" von der gesetzlichen Sozialversicherung nicht "*gestützt*" werden, trotzdem Fachärzte die Teilnahme an diesen Selbsthilfeeinrichtungen "*befürworten*".

5. Aus der vorgelegten Infobroschüre "*Österreichischer Herzverband / Landesverband Tirol*" lässt sich für den gegenständlichen Beschwerdefall schon deshalb nichts gewinnen, weil unter dem Titel "*IV. Herzverband-Reha auf Lebenszeit*" eine Vielfalt an Bewegungstherapien angeboten werden, die zu besuchen keiner ärztlichen Verordnung bedürfen, wie zum Beispiel Gymnastik, Qi Gong, MFT, Nordic Walking, Wandern, Radfahren, Langlauf, Bewegungs- und Ballspielen (siehe Punkt II. 6.6.). Dieses Bewegungsangebot ist nicht ein Spezifikum des Österreichischen Herzverbandes und seiner Herzsportgruppen, sondern können solche Kurse unter anderem bei der Volkshochschule und in vielen Sportstudios von jedermann, der fit und gesund bleiben möchte, belegt werden.

6. Auch dem Inhalt des Folders der Apotheke betreffend die Herzsportgruppe E (C) ist zu entnehmen, dass es jedem Interessenten - ob herzkrank oder gesund - frei steht, die angebotenen Kurse der Herzsportgruppe zu besuchen.

7. Wie der Verwaltungsgerichtshof betreffend Kuraufenthalte ausgesprochen hat, bedarf es zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses oder Gutachtens, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Dem ärztlichen Gutachten gleichzuhalten ist die Kurbewilligung von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder wenn aus beihilfenrechtlichen Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, weil diesfalls ebenso in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. nochmals VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

8. Die Notwendigkeit eines vorfeldweisen ärztlichen Gutachtens hat im Übrigen auch der Bundesfinanzhof zur insofern vergleichbaren deutschen Rechtslage in einem Urteil vom 14. August 1997, III R 67/96, betreffend Aufwendungen für eine "medizinische Trainingstherapie" in einem ärztlich betreuten Sportstudio hervorgestrichen, weil derartige Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt werden, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Freizeit sinnvoll und erfüllt zu gestalten.

9. Nichts anderes kann für den gegenständlichen Beschwerdefall gelten. Nach dem aufgezeigten Hintergrund kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Bf. aufgrund einer vorliegenden ärztlichen Verschreibung beim Herzsportverein C bestimmte

Bewegungstherapien unter Aufsicht eines speziellen Physiotherapeuten oder - Therapeutin in Anspruch genommen hat. Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120).

10. Die Beurteilung der Frage, ob ein ursächlicher Zusammenhang der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt, gegeben ist, kann - sofern der Zusammenhang nicht offensichtlich ist - nur auf der Grundlage ärztlicher Sachkunde erfolgen (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 35 Tz 13). Aus der vorgelegten ärztlichen Bestätigung des Prim. Univ. Prof. Dr. F vom 25.9.2015 lässt sich der diesbezüglich geforderte ursächliche Zusammenhang der Behinderung mit der "Herzverband-Reha auf Lebenszeit" jedenfalls nicht erschließen.

11. Wie sich aus bisherigen Ausführungen ergibt, bestand zwischen der Jahresbeitragsleistung an den Österreichischen Herzverband / Landesgruppe Tirol sowie die Herzsportgruppe E und der Behinderung aufgrund der Herzoperation kein ursächlicher Zusammenhang. Mit den strittigen Aufwendungen waren keine Maßnahmen verbunden, die zur Heilung oder Linderung der Herzkrankheit nachweislich notwendig waren. Lagen sohin keine Heilbehandlungskosten und somit keine Krankheitskosten vor, waren diese Aufwendungen nicht unter Kosten für Heilbehandlungen im Sinne des § 4 der VO subsumierbar. Zu Recht verneinte die Abgabenbehörde das Vorliegen einer Zwangsläufigkeit, da die strittigen Aufwendungen weder Behandlungskosten noch ärztlich verschriebene Leistungen darstellten, die mit einer Herzerkrankung anfielen.

12. Kosten, die der Behandlung anderer Leiden dienen, können nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden (vgl. VwGH 18.5.1995, 93/15/0079). Die geltend gemachten Kosten für den Krankenhausaufenthalt in Höhe von € 44,52 standen laut Auskunft des Bf. vom 8.2.2017 mit einem anderen gesundheitlichen Eingriff in Zusammenhang. Diese Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten allerdings nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 2.967,80 nicht übersteigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **VI. Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Frage, ob Zahlungen der vorliegenden Art iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 und § 35

EStG 1988 zwangsläufig erwachsen, besteht eine ständige Rechtsprechung des VwGH (Punkte III. und IV.).

Innsbruck, am 14. Februar 2017