

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Herrn Bf über die Beschwerde vom 19.07.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 16.07.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) bezog neben seinen nichtselbständigen Bezügen von einem Bauunternehmen für 40 Tage (11.1.2017 bis 19.2.2017) Arbeitslosengeld. Seine Ehegattin war Bezieherin einer Pension von der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von € 9.623,46 (Kennzahl 210 des Lohnzettels) und von Bundespflegegeld der Pflegestufe 4 für 1-12/2017 in Höhe von € 8.131,20. Nach einem von einem Arzt für Allgemeinmedizin ausgestellten Attest vom 5.9.2018 ist die Gattin des Bf bettlägrig und könne nur für sehr kurze Zeit in den Rollstuhl mobilisiert werden. Aufgrund der starken Wirbelsäulenbeschwerden bestehe ein sehr hoher Bedarf an Medikamenten und

Heilbehelfsmitteln, da eine Benützung der Toilette für die Patientin nicht möglich sei. Folgedessen erhöhe sich auch der Aufwand der fachgerechten Entsorgung. Die Ehegattin des Bf leidet an folgenden Erkrankungen: St. p. Laminektomie Th 7-9, St. p. dors. Spondylodese L 4-5, St. p. Implantateteilerung und Explantation, chron. LWS-Syndrom mit Paraparese, Diab. mell., rez. Intertrigo. Für die Gattin des Bf wurde vom Sozialministeriumservice ein Behindertenpass mit einem Grad der Behinderung von 100% ausgestellt.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 beantragte der Bf Aufwendungen für Versicherungsprämien und -beiträge (Kennzahl 455) in Höhe von 4.138,64 € und Aufwendungen für Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden (Kennzahl 456) in Höhe von € 19.887,11 und weiters die Aufwendungen in Höhe von € 11.136,06 als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (Kennzahl 730) zu berücksichtigen.

Das Finanzamt forderte den Bf mit Schreiben vom 22.6.2018 mit Frist zur Beantwortung bis 3.8.2018 auf, die Belege zu den beantragten Krankheitskosten und eine Bescheinigung des Sozialministeriumservice vorzulegen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 16.7.2018 wurde die Arbeitnehmerveranlagung unter Berücksichtigung von Sonderausgaben im Höchstausmaß in Höhe von € 730,- durchgeführt, wodurch es zu einer Gutschrift in Höhe von € 336,- gekommen ist. Zu den nicht berücksichtigten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wurde begründend ausgeführt, dass behindertenbedingte Aufwendungen für den Ehepartner oder eingetragenen Partner nur dann abzugsfähig seien, wenn die Einkünfte des Partners nicht mehr als 6.000 € jährlich betragen würden. Trotz Aufforderung hätte das Finanzamt nicht alle Unterlagen erhalten. Daher hätten nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigen werden können.

Bezüglich der im Jahr 2017 bezogenen steuerfreien Leistungen betreffend Arbeitslosengeld wird in der Begründung des angefochtenen Bescheides darauf hingewiesen, dass dies eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen würde ([§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#)). Die steuerpflichtigen Einkünfte seien auf einen Jahresbetrag umgerechnet und Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt worden. Daraus habe sich ein Durchschnittssteuersatz ergeben, der auf das steuerpflichtige Einkommen anzuwenden gewesen wäre.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird ausgeführt, dass die außergewöhnlichen Belastungen nur unter Punkt 730 geltend gemacht worden seien, da für den anderen Punkt eine Einkommensgrenze gelten würde. Warum der andere Punkt von einem Mitarbeiter

des Finanzamtes geltend gemacht worden sei, würden sie nicht wissen. Als Beilage wurden Kopien von Belegen für die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen übermittelt.

In der teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidung berücksichtigte das Finanzamt ergänzend zum angefochtenen Bescheid Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von € 2.717,13 als außergewöhnliche Belastung. Bei dem in der Beschwerdevorentscheidung ausgewiesenen Selbstbehalt in Höhe € 2.556,51 wirkten sich die berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen lediglich mit einer weiteren Gutschrift in Höhe von 52 € aus. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bf für seine (Ehe-)Partnerin außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten) in Summe von 11.136,06 Euro für das Jahr 2017 beantragt habe, da sie Einkünfte unter 11.000 Euro im Kalenderjahr bezogen habe. Nach Prüfung der vorgelegten Unterlagen würden insgesamt 2.717,13 Euro als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt ([§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#)) für die (Ehe-)Partnerin anerkannt werden. Die beantragten Ausgaben für den mobilen Friseur und Porto in Summe von 355,55 Euro würden nicht in direktem Zusammenhang mit der Behinderung der (Ehe-)Partnerin stehen und seien daher keine Hilfsmittel im Sinne des [§ 35 EStG 1988](#); diese Ausgaben seien gemäß [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig.

Die Ausgaben für Badrenovierung/-adaptierung in Summe von 12.445,65 Euro hätte der Bf sowohl als Sonderausgaben für Wohnraumsanierung als auch als außergewöhnliche Belastung in Höhe von 6.049,80 Euro geltend gemacht. Nach Prüfung der vorgelegten Rechnung könne nur die Position "*Waschtischanlage barrierefrei*" in Höhe von 699,49 Euro als außergewöhnliche Belastungen für die (Ehe-)Partnerin anerkannt werden; die Absetzbarkeit von Sonderausgaben für Wohnraumsanierung, die nicht vor dem 01.01.2016 begonnen worden seien, seien gemäß [§ 18 EStG 1988](#) ausgeschlossen.

Weiters habe der Bf für seine (Ehe-)Partnerin insgesamt 2.064,50 Euro Ausgaben für Medikamente geltend gemacht. Auf Grund der [§§ 34](#) und [35 EStG 1988](#) seien Ausgaben für Krankheitskosten (unter anderem für Medikamente) nur dann absetzbar, wenn diese ärztlich verordnet wurden. Nach Prüfung aller vorgelegten Belege würden insgesamt 483,30 Euro als außergewöhnliche Belastungen für die (Ehe-)Partnerin anerkannt werden, da nur diese Ausgaben ärztlich verordnet worden seien.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird vorgebracht, dass Sonderausgaben wieder nicht berücksichtigt worden seien. Wiederholt wird darauf hingewiesen, dass die Gattin des Bf nicht die Toilette aufsuchen könne, sondern an Schläuchen hängen würde und Katheter und das entsprechende Zubehör brauchen würde. Daraus ergebe sich krankheitsbedingt ein erhöhter Bedarf an diversen Hygieneartikel sowie Spritzen,

Desinfektionsmittel und Bettelagen. Auch der teure mobile Friseur sei im normalen Zustand nicht nötig.

Zum Badezimmer wird ausgeführt, dass sie im Jahr 2002 zu bauen angefangen und das Bad immer nebenbei mitgemacht hätten. Geschoß für Geschoß sei fertig gestellt worden. Das Bad sei nicht fertiggestellt, sondern der Baurohzustand hergestellt worden, da es im Erdgeschoß eine Dusche im Waschraum geben würde. Es hätte dringend ein behindertengerechtes Bad errichtet werden müssen, schon aus hygienischen Gründen sei es anders nicht mehr gegangen. Aus den beigelegten Fotos sei ersichtlich, dass das Bad aus dem Rohzustand hergestellt werden hätte müssen und keine Renovierung gewesen sei. Er habe die Rechnung aufgeteilt und nur die speziellen Sachen für die Behinderung als außergewöhnliche Belastung und den Rest als Wohnraumschaffung geltend gemacht. Das fertiggebaute Bad sei nur für seine Ehegattin. Es handle sich um eine Summe von 6.049,80 €, die rein durch die Behinderung bedingt seien. Die anderen 14.395,85 € von einer Gesamt-Rechnung von 20.445,65 € seien als Wohnraumschaffung anzusehen.

Ohne Bad würden die außergewöhnlichen Belastungen 5.086,26 € ausmachen. Die Summe von 11.136,06 € würde nur unter Punkt 730 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend gemacht werden. Weiters wird darauf hingewiesen, dass die Heilmittel nicht über den Hausmüll entsorgt werden dürften und deswegen Rechnungen der Gemeinde-Abgabestelle beiliegen würden. Wartung und Ersatzteilkosten vom Stiegenlift seien auch eine außergewöhnliche Belastung. Falls er wieder abgelehnt werden würde, werde er zu allen Instanzen, wie Rechtsanwalt, Gericht, Konsumentenschutz, Medien, usw. gehen. Er wisse nicht, warum es in diesem Jahr so viele Schwierigkeiten geben würde.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) sind Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung oder Sanierung vor dem 1.1.2016 begonnen worden ist, als Sonderausgaben abzuziehen.

Gemäß [§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988](#) wird in Ergänzung des Abs. 1 bestimmt:

"Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. ..."

Sind diese Ausgaben insgesamt gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Nachdem dem Bf sowohl im angefochtenen Bescheid als auch in der Beschwerdeentscheidung jeweils das höchste Sonderausgabenviertel in Höhe von € 730 abgezogen wurde, kann sich der Bf in diesem Punkt nicht weiter beschwert erachten.

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

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

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.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (VwGH 24.10.2005, [2002/13/0031](#)).

Die Belastung beeinträchtigt gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) 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

<i>von höchstens 7.300 Euro</i>	<i>6 %</i>
<i>mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro</i>	<i>8 %</i>
<i>mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro</i>	<i>10 %</i>

mehr als 36.400 Euro

12 %.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- *wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht*
- *wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt*
- *für jedes Kind (§ 106)."*

Gemäß [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden (Wiedergabe der Bestimmung erfolgt auszugsweise): [...]

"- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen."

[§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) lautet:

"Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- *durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- *bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),*
- *ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,*
- *durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu."

Im gegenständlichen Fall können unter Hinweis auf die Entscheidung des BFG vom 17.1.2019, [RV/3100527/2018](#), die Krankheitskosten der Ehegattin nur vor Abzug des zu berechnenden Selbstbehaltes Berücksichtigung finden, da die in [§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) festgesetzte Einkunftsgrenze von höchstens 6.000 € durch die Einkünfte der Ehegattin des Bf von der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von € 7.827,96 (Kennzahl 245 des Lohnzettels) überschritten wird.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.6.2018, [Ra 2017/15/0006](#)) sind unter Belastungen im Sinn des [§ 34 EStG 1988](#) nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (vgl. weiters VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)). Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. VwGH 4.3.2009, [2008/15/0292](#)).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind somit in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann allerdings geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (z.B. deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#), und 29.7.2010, 2010/15/0003).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis B 785/02 vom 13.3.2003 zum Ausdruck gebracht, dass unter "*nicht regelmäßig anfallenden Hilfsmitteln*" iSd § 4 der oben zitierten Verordnung auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden verstanden werden müssen, würden doch andernfalls aus dem Geltungsbereich der Verordnung gerade jene Aufwendungen herausfallen, bei denen im Hinblick auf die Unregelmäßigkeit des Anfalles die Anrechnung von Pflegegeld unsachlich wäre.

Den "Gegenwertgedanken", dass nämlich eine außergewöhnliche Belastung dann nicht vorliegt, wenn eine bloße Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt, erachtet der VfGH auch bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen nicht schlechthin als unbeachtlich. Müsse aber realistischere Weise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes nicht abgegolten würden, dann könne von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden. In diesem Zusammenhang verwies der VfGH auch auf sein Erkenntnis VfSlg. 9596/1982, in welchem er die Auffassung vertreten hat, dass der infolge einer Körperbehinderung erforderliche Einbau eines Aufzuges in einem Zweifamilienhaus zu keiner Werterhöhung führe. Die Wahrscheinlichkeit, dass ein potentieller Käufer in ähnlicher Weise wie der Beschwerdeführer körperbehindert sein und daher einen Aufzug dringend benötigen werde, sei derart gering, dass dieser Fall vernachlässigt werden könne.

Im Einzelnen macht der Bf folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend:

Bad/WC-Einbau:

Bezüglich der beantragten außergewöhnlichen Belastung durch die Aufwendungen für den Bad/WC-Einbau führt der Bf in seinem Schreiben vom 5.9.2018 aus, dass sie im Jahr 2002 mit dem Hausbau begonnen hätten. Das Bad sei nicht fertiggestellt worden, da es im Erdgeschoss eine Dusche im Waschraum gegeben hätte. Die vorgelegten Fotos würden beweisen, dass es sich nicht um eine Renovierung gehandelt hätte. Aus dem Rohzustand sei ein Bad geworden. Es hätte verputzt, Leitungen und Fliesen verlegt und eine behindertengerechte Dusche und WC mit Haltegriffen, ein Waschtisch, usw. eingebaut werden müssen. Korrekterweise habe er die Rechnung aufgeteilt und nur die speziellen Sachen für die Behinderung bei den außergewöhnlichen Belastungen eingetragen, den Rest als Wohnraumschaffung. Das fertiggebaute Bad sei nur für seine Frau.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10.5.2019 führt der Bf bezüglich des Badezimmers weiters aus, dass ein behindertengerechter Waschtisch, eine behindertengerechte Dusche und eine behindertengerechte Toilette eingebaut worden seien. Diesbezüglich macht er Aufwendungen in Höhe von insgesamt € 6.049,80 als außergewöhnliche Belastung geltend.

Nach einem weiteren Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes übermittelte der Bf Fotos, aus denen die Einrichtung des Bades/WC nach dem Einbau zu ersehen ist. Zu den einzelnen als außergewöhnliche Belastung beantragten Einbauten ist Folgenden auszuführen:

Waschtischanlage barrierefrei:

Aus der vorgelegten Rechnung ist zu ersehen, dass neben der Waschtischanlage barrierefrei mit Kosten von € 699,49 netto eine weitere nicht barrierefreie Waschtischanlage mit Kosten in Höhe von € 440,71 eingebaut wurde. Dies ist auch aus dem vorgelegten Foto zu erkennen. Die Aufwendungen für die mit dem Rollstuhl unterfahrbare und allgemein tiefer angebrachte Waschtischanlage barrierefrei sind daher in Höhe von € 699,49 abzüglich 18% Materialrabatt (€ 125,90) zuzüglich 20% Mehrwertsteuer (€ 114,71) in einer Höhe von € 688,30 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Sanitäre Ausstattung:

Nach der vorgelegten Rechnung handelt es sich dabei um einen Stützklappgriff, der an der rechten Seite des WC's angebracht wurde, einem Schwammkorb und 2 Haken für den Bereich des Waschtisches in niedriger Position. Es ist somit zu erkennen, dass diese

Ausstattung einen behinderungsbedingten Aufwand in Höhe von 627,54 netto abzüglich 18% Materialrabatt (€ 112,95) zuzüglich 20% Mehrwertsteuer (€ 102,91), insgesamt € 617,50, darstellt.

Brauseanlage komplett:

In der vorgelegten Rechnung werden unter dem Punkt Brauseanlage komplett folgende Anlagenteile genannt:

- Geberit Rohbauset Duschrinne Standard: € 190,00
- Geberit Duschrinne Cleanline: € 288,00
- Hans Grohe Selekt Handbrause: € 1.095,00
- Palma Avito Vario Drehtür, Breit 100 cm, Echtglas, antikalkbeschichtet: € 1.519,00

Wie den Ausführungen des Bf und dem vorgelegten Foto zu entnehmen ist, wurde das Bad/WC aus Kostengründen im Zuge des Hausbaues nicht fertiggestellt, sondern erst im strittigen Jahr 2017 erstmalig eingerichtet. Der für die gesamten Bad/WC-Einbauten zu beachtende und von der Rechtsprechung entwickelte Gegenwertgedanke, wonach eine außergewöhnliche Belastung dann nicht vorliegt, wenn eine bloße Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt, hat naturgemäß auch für die Brauseanlage allein zu gelten. Vor dem Hintergrund, dass eine Brauseanlage Grundbestandteil eines jeden Badezimmers ist und der Wert eines Gebäudes, vor allem, wenn es vorher kein Bad/WC gegeben hat, durch den Einbau eines Bades/WC erhöht wird, wäre der Einbau einer Brauseanlage nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn es sich um einen verlorenen Aufwand handeln würde, der sich darin äußert, dass speziell für die Bedürfnisse der Ehegattin des Bf für nicht behinderte Personen nicht notwendige Einbauten vorgenommen worden wären. Aus den oben aufgezählten Rechnungsbestandteilen zur Brauseanlage kann jedoch kein behindertenbedingter Bauteil, der auf Grund der Erkrankung bzw. Behinderung der Ehegattin des Bf eingebaut werden musste, ersehen werden. Auch aus den vorgelegten Fotos ist nicht zu erkennen, inwieweit die Brauseanlage über spezielle Einbauten für körperlich eingeschränkte Personen oder Rollstuhlfahrer verfügt. Die Möglichkeit der Einfahrt in die Brauseanlage mit dem Rollstuhl auf Grund der bodenebenen Bauweise kann heute als Standard angesehen werden und verursacht keine zusätzlichen Kosten. Auch durch die antikalkbeschichtete Drehtür wurde kein behindertenbedingter Aufwand getätigt. Für die Brauseanlage komplett konnten daher keine Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

WC-Anlage komplett:

Die aus dem vorgelegten Foto ersichtliche und vom Bf als behindertengerecht beschriebene Toilette verfügt zwar nicht über eine einseitige Bewegungsfläche von

mindestens 90 cm in der Breite und 70 cm in der Tiefe, auch fehlt eine WC-Rückenstütze maximal 55 cm hinter der Vorderkante und der ersichtliche WC-Deckel gilt für behinderte Personen als ungeeignet, wobei die Spülung bei einem behindertengerechten WC ohne Veränderung der Sitzposition beidseitig mit Arm oder Hand erreichbar sein sollte, anstatt so wie beim WC des BF, auf dem Spülkasten hinter dem WC, verfügt jedoch als Stand-WC über eine über der Standard-Sitzhöhe von 42 cm liegende Sitzhöhe von 48 cm und einen bereits unter dem Punkt sanitäre Ausstattung berücksichtigten WC-Stützklappgriff mit integriertem Papierrollenhalter. Das Bundesfinanzgericht qualifiziert daher die WC-Anlage komplett unter Berücksichtigung des erforderlichen verstärkten Unterbaus für den Stützklappgriff als behindertengerechte Einbaumaßnahme. Es werden, ohne die Aufwendungen für ein nichtbehindertengerechtes WC abzuziehen, Aufwendungen in Höhe von netto € 601,67, abzüglich 18% Materialrabatt (€ 108,30) zuzüglich 20% Mehrwertsteuer (€ 98,67), insgesamt € 592,04 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Wenn der Bf in seinem Schreiben vom 9.5.2019 vorbringt, dass man genau genommen auch die restlichen Kosten splitten und aufteilen hätte müssen, da auch Installation und Fliesen dazugehören würden, wird darauf hingewiesen, dass es sich dabei wegen der Neuerrichtung des Bades/WC auf Grund des Gegenwertgedankens nicht um verlorenen Aufwand, sondern um bloße Vermögensumschichtung handelt, der nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden kann.

Friseur und Biofleisch:

Zu den als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen für den Friseur in Höhe von € 203,- und Biofleisch in Höhe von € 70,72 wird darauf hingewiesen, dass die Definition der Außergewöhnlichkeit typisierend dahin zu verstehen ist, dass es sich nicht um im täglichen Leben übliche Aufwendungen bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln darf. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit erfordert, dass es sich um Aufwendungen handeln muss, die in den besonderen Verhältnissen des Einzelnen oder wenigstens einer kleinen Minderheit von Steuerpflichtigen begründet sind. Somit können Ereignisse, die bei der überwiegenden Mehrheit der in gleichen Verhältnissen lebenden Steuerpflichtigen eintreten, nicht gemäß § 34 berücksichtigt werden. Es darf sich auch nicht um eine im täglichen Leben typische Erscheinung handeln.

Der Bf begründet die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen für den Friseur damit, dass seine Ehegattin auf Grund ihrer Erkrankung nicht zu einem Friseur fahren könne und

der mobile Friseur sehr teuer sei. Zu den Kosten für Biofleisch führt er an: *"Auf Grund von Immunschwäche und Allergie (von Medikamenten) nur Biofleisch"*.

Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich bei Friseurkosten grundsätzlich um gesunde ebenso wie kranke bzw. körperlich eingeschränkte Personen treffende Aufwendungen des täglichen Lebens handelt und somit keine Krankenbehandlung und auch kein spezieller behindertenbedingten Aufwand vorliegt. Wenn vorgebracht wird, dass der mobile Friseur teurer als ein üblicher Friseur sei, kann dies nicht nachvollzogen werden. Aus den vorgelegten Kassenzetteln ist nicht ersichtlich, dass die Frisurrechnungen überhöht sind, da beispielsweise für eine Herrenschnitt € 15,-, für Waschen, Föhnen, Schneiden, Festigen € 68,- und für Strähnen € 12,- verrechnet wurden.

Ebenso verhält es sich bei den Aufwendungen für "Bio-Fleisch". Aus den vorgelegten Kassenbelegen vom 1.9. und 15.9.2017 ist ersichtlich, dass Spareribs, Koteletts ohne bzw. mit Knochen, Faschiertes, Bauernbrot und Leberaufstrich von einem Bauerhof eingekauft wurden. Da Bio-Lebensmittel von einer immer größer werdenden Anzahl von Menschen eingekauft und konsumiert werden, kann nicht davon ausgegangen werden, dass es sich bei den vom Bf für seine Gattin getätigten Aufwendungen für Biofleisch um speziell zur Heilung erforderliche Produkte handelt.

Somit können die Aufwendungen für Friseur und Bio-Fleisch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Portokosten:

Die als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen für diverse Portokosten in Höhe von insgesamt Euro 139,05 stellen keine unmittelbaren Heilbehandlungskosten im Sinne des § 4 der oben zitierten Verordnung dar und sind auch nicht im Rahmen des [§ 34 EStG 1988](#) nach Abzug des Selbstbehaltes anzuerkennen. Die Aufwendungen für die unter anderem vorgelegte Rechnung des Philatelie/Sammler-Service der Österreichischen Post AG über 1xBMS25 Wappen Steiermark 0,68 zum Preis von € 17,-, 1xBMS25 Wappen Wien 2,50 zum Preis von € 62,50 und 20 Stück Amerling "Marie Franziska" zum Preis von 25 Euro sowie die weiteren Belege der Post stellen daher keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Müllgebühren:

Soweit es sich bei den Müllgebühren, so wie im Vorlageantrag beschrieben, um Entsorgungskosten für Hygieneartikel, Sanitätsartikel, Desinfektionsmittel und Bettelagen handelt, ist darauf hinzuweisen, dass diese Aufwendungen mit der Pflegebedürftigkeit und der Entsorgung von Pflegeartikeln der Ehegattin des

Bf zusammenhängen. Für den Pflegebedarf hat die Ehegattin des Bf im strittigen Jahr Pflegegeld der Pflegestufe 4 in Höhe von € 8.131,20 erhalten. Die geltend gemachten Müllgebühren in Höhe von € 13,50 stellen auch deswegen keine außergewöhnlichen Belastungen dar, da sie nicht in direktem Zusammenhang mit der Behinderung bzw. Erkrankung der Ehegattin des Bf stehen und somit keine Kosten für eine unmittelbar anzuwendende Heilbehandlung darstellen.

Medikamente und Heilbehelfe

Grundsätzlich sind durch Krankheit verursachte Aufwendungen außergewöhnlich (VwGH 21.9.1956, 349/56) und sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0109](#)). Sie müssen mit einer Heilbehandlung bzw. -Betreuung typischerweise verbunden sein (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0109](#)). Es genügt jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen, das heißt zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden (vgl. Jakom, EStG Kommentar, Rz 90 zu § 34 unter Krankheitskosten). Keine außergewöhnlichen Belastungen sind Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit, für Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung oder zur Vorbeugung, es sei denn, sie sind medizinisch indiziert, sowie Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0109](#)). Der Begriff der Krankheitskosten ist grundsätzlich weit auszulegen (VwGH 14.1.1992, [91/14/0243](#)).

Bezüglich der als Heilbehelfe vom Bf geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 1.385,46, bei denen die Ersätze der GKK bereits abgezogen wurden, handelt es sich nach den vorgelegten Belegen um einen Dusch-Toilettstuhl Kakadu samt Rädern in Höhe von 258 €, der Wartung für den Treppenlift in Höhe von 482,42 € und verschiedenen Heilmitteln wie Reprop Clyster, Katheter samt Hilfsmitteln, Darmrohre, Urindrainagen, Kanülen und Tupfer. Das Finanzamt hat bereits den vom Bf beantragten Betrag in der Beschwerdevorentscheidung in Höhe von € 1.348,34 als außergewöhnliche Belastung nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt. Das Bundesfinanzgericht beabsichtigt ebenfalls den gesamten im Beschwerdeverfahren beantragten und nachgewiesenen Betrag in Höhe von € 1.385,46 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Bezüglich der unter der Bezeichnung Medikamente geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen wird im Schreiben an das Bundesfinanzgericht vom 9.5.2019 erklärt, dass es sich bei den Medikamenten vorwiegend um Schmerzmittel, Nervenmedikamente und Magenschutz handeln würde. Bezüglich der Rechnung zu "Optifast Home Drink Kaffee" wird darauf hingewiesen, dass es sich um eine spezielle Ernährung handeln würde, die seine Gattin einnehmen müsse, um auf Grund der

Unbeweglichkeit kein Übergewicht zu bekommen. Wäre aber Bewegung möglich so wie bei einem normalen Menschen, wäre dies natürlich nicht notwendig. Die Einmalkanülen seien Spritzennadeln. Seine Gattin müsse das nur in Ampullen erhältliche Morphin selbst spritzen und die Alkohol-Tupfer seien zur Desinfektion nötig. Auch sei das eine oder andere aufgelistet, was eigentlich unter Heilbehelf fallen würde, aber da alles unter der gleichen Nummer abgeschrieben werde, sei das nicht getrennt worden.

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung von dem für Medikamente vom Bf beantragten Betrag in Höhe von € 1.868,30 einen Betrag in Höhe von € 483,30 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, der sich aus den Rezeptgebühren aus der Hausapotheke des Hausarztes, anderen Rezeptgebühren und einigen Medikamenten zusammensetzt. Das Bundesfinanzgericht geht auf Grund des oben dargelegten, eher als umfangreich zu beurteilenden, Krankheitsbildes unter Zugrundelegung der Judikatur des VwGH, wonach der Begriff der Krankheitskosten weit auszulegen ist und es genügt, wenn Medikamente den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen, das heißt zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden, davon aus, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Medikamente grundsätzlich außergewöhnliche Belastungen darstellen. Von dem geltend gemachten Betrag in Höhe von € 1.868,30 werden jedoch Aufwendungen abgezogen, die eindeutig nicht zur Heilung einer Erkrankung bzw. Minderung einer Behinderung, sondern für die Erhaltung der Gesundheit, als Vorbeugemaßnahme, als Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung, ohne einer nachgewiesenen medizinischen Indikation, angeschafft wurden. Dabei handelt es sich um Aufwendungen für Zeckex für Hunde € 19,95, Zeckex für Hunde € 5,52, Montana Haustropfen € 8,99, Euceta Kühlgel € 4,44, Insecticum Gel € 8,54, Magnesium Dragees € 9,97, Biogelat Knoblauch-Mistel-Weißdorn Kapseln € 11,33, Crataegutt Tabletten € 13,43, Sanvita Knoblauch+Kürbis Kapseln € 13,82, Optifast Kaffee € 81,00, Eden Rote Bete Saft € 6,98, Optifast Kaffee € 101,25, Optifast Kaffee € 116,15, Optifast Kaffee € 101,25, Optifast Kaffee € 20,25, Maxi Kalz Vit € 17,55.

Bezüglich der Optifast-Produkte, welche nach den Erklärungen der Ehegattin des Bf eine spezielle Ernährung darstellen würden, die sie halten müsse, da auf Grund der Unbeweglichkeit sie kein Übergewicht bekommen dürfe, ist darauf hinzuweisen, dass Aufwendungen zwangsläufig erwachsen müssen, womit es erforderlich ist, dass die Produkte zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 10.2.2016, [2013/15/0254](#)). Dies trifft im gegenständlichen Fall aber nicht zu, da eine ärztliche Verschreibung nicht vorgelegt wurde und die Einnahme von Optifast-Produkten keiner konkreten Heilbehandlung, sondern der vorbeugenden Gewichtskontrolle zuzuschreiben ist.

Es waren daher insgesamt Aufwendungen für Medikamente in Höhe von € 1.327,88 als außergewöhnliche Belastung vor Abzug des Selbstbehaltes gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) zu berücksichtigen.

Wahlarztkosten stellen Krankheitskosten dar und werden daher, wie bereits vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung, als außergewöhnliche Belastung in Höhe von 186 € berücksichtigt.

Autokosten:

Der Bf beantragte Autokosten ("*Haltungskosten für ein behindertengerechtes Fahrzeug*") in Höhe von € 450,25 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Vorgelegt wurde die Kopie der Rechnung einer Werkstatt über einen Betrag in Höhe von € 361,35, aus der weder der Zulassungsbesitzer noch das verwendete Fahrzeug noch die durchgeführten Arbeiten zu erkennen sind. Grundsätzlich stellen die im Zusammenhang mit einer Erkrankung anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (z.B. Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Die Geltendmachung einer Werkstattrechnung eines Kraftfahrzeuges genügt jedoch nicht für den Nachweis, dass mit diesem Fahrzeug tatsächlich Transporte im Zusammenhang mit der Erkrankung bzw. Behinderung der Ehegattin des Bf erfolgt sind. Die beantragten "Autokosten" können daher nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Auf Grund dieser Ausführungen werden zusammengefasst folgende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt:

Bezeichnung	laut Antrag des Bf in €	laut Finanzamt in €	laut Bundesfinanzgericht in €
Medikamente	1.868,30	483,30	1.327,88
Heilbehelfe	1.385,46	1.348,34	1.385,46
Wahlarzt	186,00	186,00	186,00
zusätzliche	13,50	0	0

Müllgebühren

Portokosten	139,05	0	0
Friseur	203,00	0	0
Biofleisch	70,72	0	0
Autokosten	450,25	0	0

Bad und WC

Brauseanlage	3.112,80	0	0
Waschtisch	699,49	699,49	688,29
WC	601,67	0	592,04
Sanitäre Ausstattung	627,54	0	617,50
Summe	10.366,08	2.717,13	4.797,19

Dem Vorbringen des Bf, dass er nicht wisse, warum es im Jahre 2017 so viele Schwierigkeiten geben würde, da sich bis auf die Badherstellung nichts geändert habe und es immer das Gleiche sei, er all die Jahre immer nur die Aufstellung der außergewöhnlichen Belastungen senden hätte müssen, nur in diesem Jahr die Belege, ist entgegenzuhalten, dass die Überprüfung der bisher nie vorgelegten Belege auf Grund der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen lediglich die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen im ausgewiesenen Ausmaß ermöglicht. Daraus, dass dem Bf in den letzten Jahren Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung möglicherweise rechtswidrig gewährt wurden, kann kein Rechtsanspruch abgeleitet werden, diese Aufwendungen auch weiterhin als außergewöhnliche Belastungen gewährt zu bekommen.

Wie bereits eingangs klargestellt, beeinträchtigen die beim Bf als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Aufwendungen der Ehegattin des Bf im Zuge seiner Veranlagung wesentlich seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie den vom Bf von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigen. Die zu gewährenden

außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von insgesamt € 4.797,19 wirken sich daher nur in der den Selbstbehalt gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) übersteigenden Höhe steuermindernd aus. Der Selbstbehalt wurde laut Beschwerdeentscheidung vom 3.9.2018 mit € 2.556,51 errechnet. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß [§ 25a VwGG](#) hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) zulässig ist.

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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 18. Juni 2019