

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., N-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 10. Juli 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y (nunmehr: Finanzamt Österreich), S-Straße-yy, GDe Y, vom 15. Juni 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 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 Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr aus seiner ganzjährigen Beschäftigung bei der XY GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit seiner (am 9.4.2020 bei der Abgabenbehörde elektronisch eingelangten) Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 machte er ua. unter dem Titel *“Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz)”* 8.573,25 € und unter *“Sonstige außergewöhnliche Belastungen, die nicht unter die Kennzahlen 730, 731 und 734 fallen”* 21.807,45 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (abzüglich erhaltener Ersätze oder Vergütungen) geltend.

Im Rahmen eines entsprechenden abgabenbehördlichen Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 20.5.2020, wonach der Bf. ersucht wurden, im Hinblick auf die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen entsprechende Rechnungen, Zahlungsnachweise und detaillierte Aufstellungen nachzureichen und darzulegen, ob und in welcher Höhe diesbezügliche Ersätze von der Krankenkasse bzw. von einer Versicherung bezogen wurden) legte der Bf. mit Antwortschreiben vom 10. Juni 2020, auf welches an dieser Stelle verwiesen wird, Rechnungen, Zahlungsnachweise und eine Aufstellung der außergewöhnlichen Belastungen (mit Gesamtkosten iHv 31.206,16 €) vor.

Mit Bescheid vom 15. Juni 2020 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2015 veranlagt; dabei anerkannte das Finanzamt Aufwendungen iHv 1.318,17 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, was jedoch ohne steuerliche Auswirkung blieb, zumal der zu berücksichtigende Selbstbehalt (4.582,12 €) nicht überschritten wurde. Begründend führte es dazu aus, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bewertung eines Hauses, einer Scheidung, dem Rücktritt von einem Kaufvertrag, der Jahreskarte Maximo VKVV, BH-Strafen für zu schnelles Fahren, einem 11er Block Kletterhalle, BH Strafen für bei Rot über die Ampel fahren, ebenso Kosten für den Führerschein und für das Führerscheingutachten nach dem Führerscheinentzug, usw. Kosten der privaten Lebensführung seien und nicht als außergewöhnliche Belastungen abgesetzt werden könnten. Die geltend gemachten Krankheitskosten laut vorliegenden Rechnungen seien als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt in Höhe von 1.200,89 € zu berücksichtigen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde (beim Finanzamt elektronisch eingelangt am 10.7.2020) begehrte der Bf. eine Abänderung des angefochtenen Bescheides unter Berücksichtigung von Krankheitskosten iHv 6.853,95 € und Kosten auf Grund der Geisteskrankheit von Ehegattin-Bf. iHv 23.681,45 € als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt). Dazu brachte er unter Vorlage entsprechender Rechnungen, Aufstellungen und Befunde vor, dass seine Frau unter starken Rückenschmerzen leide und dadurch Therapien benötige. Die Fahrt zur Masseurin GH sei mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich, wie beiliegende Berechnung mit dem Pendlerrechner ergeben habe. Entsprechend der Befunde sei seine Frau im Jahr 2015 nicht mehr zurechnungsfähig gewesen. Das Krankenhaus L habe einen Sachwalter bestellen wollen, was zum Glück vermieden habe werden können, da seine Frau einen solchen auf Grund der Einnahme von Medikamenten nicht mehr benötigt habe. In diesem besonderen Fall, wegen Unzurechnungsfähigkeit seiner Frau, seien auch die Scheidungskosten, die Schätzung des Eigenheimes, die Kosten für den Führerschein, usw. abzugsfähig, da diese Kosten zwangsweise entstanden seien.

Im Rahmen eines weiteren Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 15.7.2020) legte der Bf. eine entsprechende Sachverhaltsdarstellung vom 15. Juli 2021 und eine Kostenaufstellung (mit Gesamtkosten iHv 29.876,02 €) vor; auf diese Unterlagen wird hier verwiesen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2015 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 23. Juli 2021 änderte die Abgabenbehörde den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 15. Juni 2020 insofern ab, als sie nunmehr Aufwendungen iHv 2.071,65 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt gewährte, was jedoch ohne steuerliche Auswirkung blieb, zumal der zu berücksichtigende Selbstbehalt (4.582,12 €) abermals nicht überschritten wurde; auf die diesbezügliche umfangreiche Begründung der Abgabenbehörde wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit mittels Finanzonline am 26. August 2021 eingebrachtem Anbringen beantragte der Bf. eine Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Er begehrte die antragsmäßige Neuveranlagung der Einkommensteuer 2015 unter Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen für die Scheidungskosten, Kosten für die Wiedererlangung des Führerscheins, Mietaufwendungen, radiologische und orthopädische Untersuchungen in Z, usw. It. Aufstellung über außergewöhnliche Belastungen für das Jahr 2015 und führte dazu Nachstehendes (wörtlich) aus:

“Laut Begründung zum Einkommensteuerbescheid wurden vom Finanzamt die Massagen und das Massageöl nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt, da ein Nachweis der Notwendigkeit nicht vorlag. Beiliegend erhalten Sie das Schreiben von Dr. RK, worin er bestätigt, dass die Massagen sinnvoll und notwendig waren.

Meine Gattin war in der AB-Klinik in Z, da sie immer noch unter unerträglichen Schmerzen litt. Sie benötigte die fachärztliche Beratung, ob das 2010 operierte Wirbelsäulenimplantat wieder entfernt werden könnte. Dafür war die radiologische Untersuchung (Computertomographie) zwingend notwendig. Die Beratung erfolgte telefonisch, da meine Frau durch den Ausbruch ihrer psychischen Krankheit den Termin bei Dr. EM versäumt hatte. Von der Entfernung des Implantats wurde damals von Dr. EM abgeraten.

Weil meine Frau einen Termin beim damaligen Psychiater Dr. ES verschoben hatte, wurde ihr durch das Bestreben von Dr. ES der Führerschein abgenommen. Auch dies waren bedingt durch die psychische Krankheit und die Kosten für die Wiedererlangung des Führerscheins außergewöhnliche Belastungen.

Besuchsfahrten zu einer erkrankten Person im Krankenhaus sind laut LStRL Rz 902c außergewöhnliche Belastungen und daher abzugsfähig.

Die Scheidung wurde damals von meiner Frau im Zustand der Unzurechnungsfähigkeit angestrebt. Es kann daher nicht von selbst herbeigeführten und in Kauf genommenen Kosten gesprochen werden. Gerade der Größen- und Verfolgungswahn sind ein typisches Erscheinungsbild der bipolaren Störung, weshalb durch den Psychiater Dr. AK angestrebt wurde, meine Frau unter Sachwalterschaft zu stellen. Meine Frau glaubte damals, dass sie in naher Zukunft unermesslich reich sein würde. Sie glaubte einem Mitpatienten, der ihr einredete, dass sie den Besitz ihres Vaters, der ihm vor vielen Jahren unrechtmäßig genommen wurde, zurückerhalten würde. In dieser Unzurechnungsfähigkeit wurde damals auch der Vorvertrag für die Wohnung in T unterschrieben. Da meine Frau glaubte, von der russischen Mafia verfolgt zu

werden, fühlte sie sich in X nicht mehr sicher. Sie lebte daher zuerst in T und später in G in Mietunterkünften. Das Verhalten meiner Frau war zwanghaft und im Zustand der geistigen Umnachtung (schizoaffektive Störung), weshalb sie laut Gesetz nicht geschäftsfähig war und ihr Verhalten daher nicht aus freien Stücken erfolgt ist.

Meine Frau war im Zustand der Unzurechnungsfähigkeit, als sie private Kredite an Fr. WE und Herrn ER vergab, weshalb sie nicht fähig war, abzuwägen, ob sie das Geld wieder zurückbekommen würde.“

Mit Vorlagebericht vom 20. September 2021 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei verwies die Abgabenbehörde - nach entsprechender Darstellung des Sachverhaltes - auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Bei der Ermittlung der Einkommensteuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind grundsätzlich auch außergewöhnliche Belastungen abzuziehen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988). Die Belastung muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs. 3 EStG 1988) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Schon das Fehlen einer **einzigsten** 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.

Die Aufwendungen müssen mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verbunden sein (endgültige wirtschaftliche **Belastung**). Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, sind nicht absetzbar.

Es muss sich um "verlorenen" Aufwand handeln. Von einem solchen kann nicht die Rede sein, wenn der Aufwand zu einem entsprechenden Vermögenswert (Gegenwert) geführt hat. Der Erwerb eines Wirtschaftsgutes stellt daher idR keine außergewöhnliche Belastung dar [Ausnahmen: Beschaffung von Wirtschaftsgüter, welche auf Grund ihrer Verwendbarkeit nur für bestimmte individuelle Personen (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben; Ersatzbeschaffungen, welche in ursächlichem Zusammenhang mit außergewöhnlichen Schadensfällen stehen (vorausgesetzt, dass sowohl die Vermögenseinbuße selbst als auch die Ausgaben für die Wiederbeschaffung zwangsläufig erwachsen; dem Steuerpflichtigen darf die weitere Lebensführung ohne

Wiederbeschaffung der zerstörten Wirtschaftsgüter nicht zumutbar sein); Uneinbringlichkeit einer zwangsläufig begründeten Darlehensforderung].

Eine Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus dieser Bestimmung eindeutig, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Tatsächliche Gründe im obigen Sinne sind solche, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst treffen (zB eigene Krankheitskosten, Aufwendungen infolge Körperbehinderung).

Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen (zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen). Bei einer Belastung, die ihre Ursache im Familienrecht hat, ist Freiwilligkeit nicht anzunehmen, sofern sich das freiwillige Verhalten nur auf das Entstehen des familienrechtlichen Verhältnisses (zB Eheschließung) bezieht.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 können ausnahmsweise Unterhaltsleistungen abgesetzt werden, sofern sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger bzw. Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (zB Krankheitskosten).

Für das Tragen von Krankheitskosten der Ehegattin kann sich somit aus der Unterhaltspflicht eine rechtliche Verpflichtung ergeben, stellen diese Aufwendungen bei der Unterhaltsberechtigten (der Ehegattin) selbst eine außergewöhnliche Belastung dar, zumal sie sich ihnen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen könnte. Bei solchen unter dem Titel *"Krankheitskosten"* erbrachten Unterhaltsleistungen handelt es sich daher dem Grunde nach um außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 (vgl. dazu Jakom/Peyerl EStG, 2023, § 34 Rz 68; VwGH 28.05.1998, 94/15/0028; VwGH 31.03.2017, Ra 2016/13/2017).

Sittliche Gründe sind solche, die sich aus den Normenkreisen der Sittlichkeit bzw. der Sitte ergeben. Der Steuerpflichtige darf sich der Leistung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können. Es reicht nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschenswert, lobenswert oder förderungswürdig erscheint bzw. eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll.

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. *Auf die Außergewöhnlichkeit des - den Aufwand auslösenden - Ereignisses kommt es dabei nicht an.* Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln. Kosten der allgemeinen Lebensführung

gehören demnach generell nicht zu derartigen Aufwendungen, da es ihnen am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlt.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** durch die Belastung **wesentlich beeinträchtigt** wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt, und legt in weiterer Folge die Höhe des Selbstbehaltes fest.

Bei einem Einkommen von mehr als 36.400 Euro beträgt der Selbstbehalt 12%.

Als Einkommen, das der Berechnung des Selbstbehaltes zu Grunde zu legen ist, ist das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988.

Im beschwerdegegenständlichen Fall errechnet sich dementsprechend ausgehend von den zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte vermindert um die Sonderausgaben und erhöht um die sonstigen Bezüge und unter Anwendung des Satzes von 12% ein Selbstbehalt von **4.582,12 €**. Dem Grunde anzuerkennende Belastungen können damit erst bei Übersteigen dieses Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und *“unter Ausschluss jeden Zweifels“* das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind; es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen. Er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (vgl. dazu Jakom/Peyerl EStG, 2023, § 34 Rzen 1 ff, mwN).

Die Abgabenbehörde hat mit Beschwerdeentscheidung vom 23. Juli 2021 geltend gemachte **Krankheitskosten** des Bf. und seiner unterhaltsberechtigten Ehegattin iHv **2.071,65 €** als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) berücksichtigt, was jedoch ohne steuerliche Auswirkung blieb, zumal der zu berücksichtigende Selbstbehalt (4.582,12 €) nicht überschritten wurde. Im Hinblick auf diese (grundsätzlich unstrittig als außergewöhnliche Belastungen anerkannten) Krankheitskosten schließt sich der erkennende Richter der Einschätzung und Vorgehensweise der Abgabenbehörde an.

Unstrittig ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Ehegattin des Bf. selbst nicht in der Lage war, die strittigen Aufwendungen zu tragen [diese würden ihr Einkommen derart belasten, dass das steuerliche Existenzminimum (rd. 11.000,00 €) unterschritten würde] und jene Aufwendungen, welche bei der unterhaltsberechtigten Ehegattin selbst außergewöhnliche Belastungen darstellen würden, beim verpflichteten Bf. abzugsfähig sind.

Vor dem oben dargestellten rechtlichen Hintergrund war hinsichtlich der noch strittigen unter dem Titel **“Krankheitskosten“** als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) geltend gemachten Aufwendungen bzw. Ausgaben Folgendes zu berücksichtigen:

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich; sie erwachsen aus tatsächlichen bzw. bei Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (vgl. dazu zB Jakom/Peyerl EStG, 2023, § 34 Rz 90 unter „*Krankheitskosten*“, und die dort zitierte hg. Judikatur; Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 34 Anhang II-ABC Tz 35).

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen ist erforderlich, dass ***nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.***

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Abzugsfähig sind beispielsweise Aufwendungen für Arzt und Krankenhaus, Medikamente, Ambulanzgebühren, Behandlungsbeiträge, Selbstbehalte, Zuzahlungen, Fahrten zum Arzt bzw. ins Krankenhaus oder zur Therapie, etc. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für medizinisch nicht indizierte Behandlungen, Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, wie etwa für Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung (es sei denn, sie sind medizinisch indiziert), für zahnmedizinische Prophylaxe, für prophylaktische Schutzimpfungen, etc. (vgl. dazu auch Jakom/Peyerl EStG, 2023, § 34 Rz 90 unter „*Krankheitskosten*“, mwN; Doralt, EStG¹¹, § 34 Tz 78 unter „*Krankheitskosten*“, mwN).

Nicht alle Kosten, die bei Behandlung einer Krankheit entstehen, sind einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich. Nach der Judikatur werden nur Kosten anerkannt, die mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung ***typischerweise*** verbunden sind; es genügt jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen, dh. zu lindern bzw. das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden.

Nicht absetzbar sind Ausgaben, die nur ***mittelbar*** mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2023, § 34 Rz 90 unter „*Krankheitskosten*“; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Aufwendungen für Maßnahmen der Alternativmedizin sind nicht grundsätzlich von der Anerkennung der damit aufgewandten Kosten als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Voraussetzung ist aber, dass sie zwangsläufig erwachsen sind, wovon ausgegangen wird, wenn deren ***medizinische Notwendigkeit*** nachgewiesen werden kann. Sinn der Forderung nach einer Notwendigkeit von Krankheitskosten ist es, diese Kosten von Kosten für die Lebensführung abzugrenzen. Dabei ist eine typisierende Betrachtung anzustellen. Denn natürlich sind auch Krankheitskosten insofern freiwillig, als sie durch eine Entscheidung des Erkrankten erfolgen und aufgrund dessen Entscheidung auch unterbleiben könnten. Es geht daher vielmehr darum, ob eine Behandlung und die dadurch entstehenden Kosten aus Sicht der Allgemeinheit als notwendig erscheint.

Ein solcher Nachweis kann durch eine ärztliche Bestätigung erbracht werden. Eine Einschränkung dieses Nachweises auf eine *“ärztliche Verordnung der Behandlung im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes“* oder die (teilweise) Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherung erscheint in dieser pauschalen Form aber als zu eng. Entscheidend kann vielmehr nur sein, ob eine Behandlung *medizinisch indiziert* ist und die damit verbundenen Kosten sich damit von Kosten der privaten Lebensführung abgrenzen. Ob eine solche medizinische Indikation vorliegt, ist im Einzelfall zu untersuchen (vgl. dazu auch BFG 6.5.2016, RV/1100626/2014, mwN).

Im konkreten Fall war im Hinblick auf die diagnostizierte bzw. vom behandelnden Arzt vorgenommene Befundung [Zustand nach Operation zur Wirbelsäulenversteifung (1.3.2010), nach einer Schraubenfehlage mit Entfernung der Schraube (20.9.2010), einer offenen Schmerznerverödung (6.2.2014 u. 4.9.2014), Metallentfernung (24.1.2017) und einer Facettengelenksinfiltration(3.4.2017)] und des sich daraus ergebenden Ausmaßes bzw. der Schwere des Falles [trotz der genannten Eingriffe hatte die Ehegattin des Bf. besonders schmerzhafte, massive (Muskel-)Verspannungen im Rücken- und Thorakalbereich verbunden mit einer Chronifizierung der Schmerzsymptomatik] jedenfalls von einer Krankheit im oben dargelegten Sinne auszugehen, standen die vorgenommenen, aus medizinischen Gründen zur Linderung (Schmerzerleichterung) bzw. zur Heilung der Krankheit erforderlichen und zweifelsfrei auch tauglichen (hier strittigen) Behandlungen (Massagetherapie, Akupunktur, alternative Schmerzbehandlung, Schmerzmedikamente) jedenfalls in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit, wurden die Behandlungsleistungen fast ausschließlich von einer ausgebildeten, gewerblichen Masseurin vorgenommen, wurde deren medizinische Indikation von Dr. RK (Facharzt für Neurochirurgie) sowie von Dr. EH (Facharzt für Innere Medizin sowie für Physikalische und Rehabilitative Medizin) auch bestätigt (siehe diesbezügliche Bestätigungen vom 9.5.2017 sowie vom 2.12.2014) und waren daher die geltend gemachten nachgewiesenen Kosten - auch wenn gegenüber der Krankenversicherung kein Anspruch auf Kostenersatz bestand - als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) abzugsfähig. Gleiches (medizinisch indizierte Behandlungen) gilt nach Ansicht des erkennenden Richters ohne Zweifel auch im Hinblick auf die im Jahr 2015 in der AB-Klinik in Z bzw. telefonisch vorgenommenen Behandlungen (Computertomographie beim Radiologen Prof. Dr. TS mit anschließender Beratung durch Dr. EM, Rückeninstitut).

Auf Grund dieser Überlegungen bzw. Einschätzungen waren daher die diesbezüglich geltend gemachten (nachgewiesenen) Behandlungskosten im Zusammenhang mit der Massagetherapie wie auch die gegenständlichen Untersuchungs-bzw. Beratungskosten (Prof. Dr. TS/Dr. EM) samt entsprechenden Fahrtkosten (an dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass mit dem Kilometergeld sämtliche mit dem Fahrzeug zusammenhängende Kosten, also sowohl Fixkosten als auch variable Kosten, wie zB Park- und Mautgebühren, abgegolten sind) iHv gesamt **2.913,61 €** als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) abzugsfähig.

Fahrtkosten im Zusammenhang mit **Besuchen erkrankter naher Angehörigen** sind in der Regel *nicht* außergewöhnlich; dies gilt auch wenn die Fahrten in kürzeren zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgen. (Nachweislich erwachsene) Fahrtkosten aufgrund von Besuchen eines nahen Angehörigen in einem Krankenhaus können nur unter besonderen Bedingungen als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen. Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit als unabdingbare Voraussetzung für außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 wird etwa dann erfüllt sein, wenn die Besuchsfahrten *ausschließlich* der Pflege und Versorgung dienen und die Besuche nicht lediglich einem privaten Bedürfnis entspringen, sondern *unmittelbar* der Heilung oder Linderung der Krankheit dienen, was auch entsprechend nachzuweisen ist (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2023, § 34 Rz 90 unter „Besuchsfahrten/-reisen“ sowie „Krankheitskosten“; siehe dazu zB auch VwGH 1.3.1989, 85/13/0091; BFG 12.3.2018, RV/2101068/2015).

Da im konkreten Fall weder erwiesen ist, dass die in Rede stehenden Besuche der Pflege und Versorgung der erkrankten Ehegattin des Bf. dienen bzw. noch dass diese medizinisch notwendig waren und der Bf. derartiges trotz entsprechender Vorhaltung (in diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können; es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, diese bis dato unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung zu entkräften) weder behauptet noch entsprechend nachgewiesen hat, können die gegenständlichen Kosten des Besuchs der erkrankten Ehegattin mangels Außergewöhnlichkeit (und wohl auch mangels Zwangsläufigkeit) *nicht* als außergewöhnliche Belastungen Berücksichtigung finden. Regelmäßige Besuche des erkrankten Ehepartners im Krankenhaus sind nicht ungewöhnlich; einer Vielzahl von Abgabepflichtigen erwachsen Fahrtkosten, wenn sie sich um ihre nahen Angehörigen kümmern.

Im Hinblick auf die im Zusammenhang mit der **psychischen Erkrankung der Ehegattin** als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) geltend gemachten Ausgaben (ua. Scheidungskosten, Kosten iVm der Schätzung des Eigenheims, Kosten des Führerscheinentzuges und der Wiedererlangung des Führerscheins, Kosten iVm dem Rücktritt von einem Kaufvertrag, Mietkosten, div. Strafen, Kosten für eine VVV-Jahreskarte, Kosten iVm dem Diebstahl einer Geldbörse bzw. einer Fotokamera, Anschaffungskosten einer Kette mit Kreuz, verlorene Kredite) ist - wie bereits oben erwähnt - zu berücksichtigen, dass nur jene Kosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, die mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung **typischerweise** verbunden sind; Ausgaben, die nur **mittelbar** mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, sind **nicht** absetzbar.

Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit der Belastung als unabdingbare Voraussetzung für außergewöhnliche Belastungen setzt voraus, dass die Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher

Vermögensverhältnisse erwächst. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung. **Auf die Außergewöhnlichkeit des - den Aufwand auslösenden - Ereignisses** (hier: die psychische Erkrankung der Ehegattin) **kommt es dabei nicht an**. Es darf sich somit um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. „gewöhnliche“ Belastung handeln. Kosten der allgemeinen Lebensführung, so auch die oben bezeichneten geltend gemachten Ausgaben, gehören demnach generell nicht zu derartigen Aufwendungen, da es ihnen am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlt. Diese strittigen Aufwendungen konnten daher - der Vorgehensweise der Abgabenbehörde folgend - nicht als außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) berücksichtigt werden. Im Übrigen erlaubt sich der erkennende Richter in diesem Zusammenhang auch auf die entsprechenden richtigen Ausführungen (selbst herbeigeführte, bewusst in Kauf genommene Kosten der privaten Lebensführung, freiwillig eingegangene Risiken, kein verlorener Aufwand bzw. keine Vermögensminderungen) des Finanzamtes in seiner Beschwerdevorentscheidung vom 23. Juli 2021 zu verweisen, welche insofern einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung darstellen.

Ergänzend zu diesen Ausführungen der Abgabenbehörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung wird noch auf Folgendes hingewiesen:

- Es entspricht der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretenen Auffassung, dass Prozesskosten im Allgemeinen *nicht* zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988 erwachsen; eine allgemeine Regel lässt sich allerdings bei „aufgezwungener“ Prozessführung nicht aufstellen.

Zwangsläufigkeit von Prozesskosten wird stets dann verneint, wenn die Prozessführung auf Tatsachen zurückzuführen ist, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Selbst wenn eine aufgezwungene Prozessführung vorliegt, sind damit verbundene Anwaltskosten grundsätzlich *nicht* zwangsläufig, wenn im geführten Verfahren keine absolute Anwaltpflicht besteht. Eine Zwangsläufigkeit kann allerdings gegeben sein, wenn im konkreten Fall das Einschreiten eines Rechtsanwaltes trotz fehlender Anwaltpflicht aus besonderen Gründen unbedingt erforderlich ist (vgl. dazu VwGH 22.6.2022, Ra 2020/13/0047, mwN).

Im konkreten Fall geht der Bf. davon aus, dass ihm seine Ehegattin auf Grund ihrer psychischen Erkrankung die Prozessführung mit der eingebrachten Scheidungsklage aufgezwungen habe und ihm deshalb die entstandenen Anwaltskosten zwangsläufig erwachsen seien. Dazu wird erwidert, dass in Scheidungsstreitigkeiten eben keine absolute Anwaltpflicht (§ 27 Abs. 2 ZPO iVm § 49 Abs. 2 Z 2a JN, vgl. auch § 29 Abs. 1 ZPO) besteht und keine besonderen Gründe vorlagen, die das Einschreiten eines Rechtsanwaltes *unbedingt* erforderlich machten; gegenständlich lagen dafür

weder entsprechende Anhaltspunkte vor noch hat der Bf. diesbezügliches hinreichend behauptet oder gar entsprechend nachgewiesen. Vollständigkeitshalber sei noch erwähnt, dass auch bei der Vermögensaufteilung kein Rechtsanwalt verpflichtend ist. Die Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Kosten als außergewöhnliche Belastungen war sohin auch mangels entsprechender Zwangsläufigkeit zu verneinen.

- Der Ausfall einer Forderung kann nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn die zur Forderung führenden Zahlungen die Kriterien einer außergewöhnlichen Belastung erfüllt haben (vgl. dazu VwGH 29.1.03, 99/13/0179), zB iZm Krankheitskosten. Dafür bestanden jedoch im Hinblick auf die unter dem Titel *“verlorene Kredite”* geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen weder entsprechende Anhaltspunkte noch hat der Bf. diesbezügliches behauptet oder gar entsprechend nachgewiesen.
- Wie bereits oben ausgeführt, muss es sich bei einer außergewöhnlichen Belastung um einen *“verlorenen”* Aufwand handeln. Von einem solchen kann nicht die Rede sein, wenn der Aufwand zu einem entsprechenden Vermögenswert (wie etwa bei der VVV-Card oder bei der gekauften Kette mit Kreuz) geführt hat. Der Erwerb eines Wirtschaftsgutes stellt daher idR keine außergewöhnlichen Belastung dar. Auch Kosten der Wiederbeschaffung eines Wirtschaftsgutes stellen grundsätzlich eine bloße Vermögensumschichtung dar und sind deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.
- Geldstrafen sind als Folge schuldhaften Verhaltens grundsätzlich nicht zwangsläufig und deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Die Bezahlung einer Geldstrafe kann weder beim Bestraften selbst noch bei einer Person, die anstelle des Bestraften die Bezahlung der Strafe übernimmt, als zwangsläufig bezeichnet werden (vgl. dazu zB VwGH 17.9.1979, 2094/79; VwGH 13.5.1992, 87/13/0083).

Zusammenfassend gesehen war somit der Beschwerde teilweise stattzugeben; zusätzlich zu den bereits mit Beschwerde vorentscheidung vom 23. Juli 2021 anerkannten **Krankheitskosten** iHv **2.071,65 €** waren sohin (dem Grunde nach) noch Krankheitskosten iHv **2.913,61 €**, gesamthaft somit **4.985,26 €**, als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) zu berücksichtigen.

Dazu sei jedoch erwähnt, dass ein Teil dieser Krankheitskosten mangels wesentlicher Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf. (der Höhe nach) keine Berücksichtigung finden kann [gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 wirken sich nur die den Selbstbehalt in Höhe von 4.582,12 € übersteigenden Krankheitskosten (403,14 €) zugunsten des Bf. steuerlich aus].

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war sohin - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Mai 2023