



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Salzburg  
Senat (Salzburg) 10

GZ. RV/0402-S/11

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder HR Dr. Susanne Zankl, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Dr. H.H., vom 8. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 19. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 nach der am 7. Dezember 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid bleibt geändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw), ein Arzt in Ruhestand, machte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 neben dem Freibetrag wegen Behinderung gem.

§ 35 Abs. 3 EStG 1988 sowie dem Pauschbetrag gem. § 3 Abs. 2 der VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (ag. B.) nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung iHv von gesamt € 15.446,47 geltend.

Der Bw brachte erklärend vor, dass bei ihm eine Hüfttotalendoprothesen-Implantation vorgenommen worden war. Wegen auftretender Komplikationen nach dieser Operation waren in den letzten Jahren weitere Operationen notwendig gewesen. Aufgrund der Erkrankung kommt es zu funktionell bedingten Schmerzen am Bewegungsapparat, überwiegend im Bereich der Muskulatur.

Durch gezielte Maßnahmen (wärmetherapeutische Behandlungen, Unterwassertraining, Gangtraining im eigenen Schwimmbad, Kuren im Warmbad Villach, behindertengerechter Umbau der Dusche, Massagen etc.), deren Aufwendungen im Jahr 2009 als ag. B. geltend gemacht worden wären, könnte der Krankheitsprozess verlangsamt und der Schmerzzustand gelindert werden.

Mit Schreiben vom 27.4.2011 brachte der Bw ergänzend nachstehende Belege vor:

- 1) Bewilligungsschreiben der BVA für das Kur- und Heilverfahren im Warmbad Villach sowie Beleg für die Zuzahlung iHv € 374,01
- 2) Gegengezeichnete Bestätigungen der ärztlich verordneten und durchgeföhrten Behandlungen, an 20 Tagen wurden 58 Therapien durchgeföhr
- 3) Aufzahlung für das Zimmer im Hotel Warmbaderhof (Gesamtsumme € 2.904,03 abzüglich Kosten für die Ehegattin von € 1.401,26, somit iHv € 1.452,01 abzüglich € 38,00 Getränke, daher € 1.368,76)
- 4) Bewilligung einer Kur der PVA für die Ehegattin mit Zahlungsbeleg für Zuzahlung von € 147,00, Mitfahrer km-Geld von € 18,67, wobei diese Beträge irrtümlich in seiner Steuererklärung 2009 geltend gemacht worden wären
- 5) Anteilige Hotelkosten der Ehegattin einschließlich 1 Massage IHv € 1.401,26, die ebenfalls irrtümlich als ag. B. in seiner Steuererklärung geltend gemacht worden wären
- 6) Zahlungsbeleg und Bankauszug vom 30.6.2009
- 7) Aufgliederung und Zahlungsbeleg der behindertengerechten Umbauarbeiten im Duschraum
- 8) Honorarnote vom 3.2.2009, Selbstbehalt iHv € 137,90
- 9) Honorarnote vom 14.5.2009, Selbstbehalt iHv € 82,30
- 10) Zahlungsbeleg vom 13.4.2009, keine Rückvergütung € 38,00
- 11) Zahlungsbeleg vom 15.4.2009, Rückvergütung, € 212,00
- 12) Zahlungsbeleg vom 13.8.2009, Selbstbehalt iHv € 18,09

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens 2009 wurde dem Bw gem. § 35 Abs.3 EStG 1988 der Freibetrag wegen eigener Behinderung iHv € 363,00 sowie der Freibetrag wegen

Gehbehinderung nach § 3 Abs. 2 der Verordnung für Finanzen über ag. B. iHv € 1.836,00 zuerkannt.

Als ag.B. nicht anerkannt hatte das Finanzamt nachstehende Aufwendungen iHv € 10.412,69:

-Kosten für Schwimmbad, Heizöl iHv € 6.284,13

-Kosten für Kur des Bw, Aufzahlung Hotelkosten im Warmbaderhof Villach iHv € 1.368,76

-Kosten für Kur Gattin des Bw, Hotelkosten und Fahrtkosten und Zuzahlung iHv € 1.452,01 und € 165,67

-Kosten für Fauteuil und Lattenrost iHv € 1.038,00 und

-Rechnung Dr. H, Ersätze iHv € 104,12

In ihrer Bescheidbegründung führte die Behörde aus, dass ein Hotelaufenthalt mit kurähnlichen Einzelanwendungen unter die nach § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähigen Aufwendungen fallen würden. Ausgaben für das Schwimmbad iHv € 4.697,13 (Begutachtung, Abdeckung, Auf-und Abrollvorrichtung, Jetpumpe für Unterwassermassage) sowie die Kosten für das Heizöl für das Schwimmbad iHv € 1.587,00 wären kein verlorener Aufwand und könnten als nichtvermögensmindernde Ausgaben daher steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Bei der Rechnung Dr. H wären die Ersätze iHv € 104,12 abgezogen worden.

Die Kosten für den Lattenrost und Funktionsfauteuil iHv € 1.038,00 wären Kosten der Lebensführung und daher nicht abzugsfähig.

Die Kurkosten der Gattin wurden ebenfalls nicht anerkannt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 er hob der Bw das Rechtsmittel der Berufung und erklärte, dass sich die Berufung nunmehr gegen folgende Punkte des Bescheides richten würde.

Aufwendungen Gesamtbetrag € 8.690,89:

Aufenthaltskosten im Kurhotel Warmbaderhof Villach vom 7.6.-7.6.2009 bis 28.6.2009	€ 1.368,76
Kosten für Schwimmbad:	
Begutachtung Diplomingenieur	€ 1.060,80
Motoraufrollung für Abdeckung	€ 2.830,01
elektr. Schließung und Öffnung Abdeckung	€ 506,32
Reparatur Jetpumpe	€ 300,00
Gesamtaufwendungen Schwimmbad	€ 4.697,13
Heiz/Ölkosten für die Aufwärmung des	€ 1.587,00

Schwimmbadwassers auf „Therapie-Wärme“	
Kosten für einen Bettenlattenrost und ein Funktionsfauteuil	€ 1.038,00

Zur Begründung und Beweisführung der begehrten Aufwendungen nahm der Bw wie folgt Stellung und legte er nachstehende Unterlagen vor:

### 1) Kurkosten

Das Kur-und Thermenhotel Warmbaderhof ist eines der 3 Hotels, die im Verzeichnis der Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter aufscheine. Die Aufzahlung von € 1.368,76 für die gesamte Kur resultierte daraus, dass dieses Hotel um eine Kategorie höher eingestuft wäre als die beiden anderen. Für ihn hätte die Unterbringung im Hotel Warmbaderhof einen wesentlichen medizinischen Faktor: Diese Hotel hätte einen direkten überdachen Zugang zum sogenannten Urquellbecken, worin er 2x täglich seiner Unterwassertherapie durchführen würde. Die beiden anderen Vertragshotels wären vom Kurzentrum 1 bzw. 2,2 km entfernt und für ihn mit seiner körperlichen Verfassung nicht geeignet.

### 2) Kosten Schwimmbad

Aufgrund eines Risses im Holzbalgen der Schwimmbadabdeckung wurde nach einer Begutachtung durch einen Zivilingenieur ein sofortiges Benützungsverbot ausgesprochen und entsprechende Sanierungsmaßnahmen eingeleitet (Rechnung Fa. x). Da die Benützung seines Schwimmbades zur täglichen Unterwassertherapie (Gangtraining) ein sehr wichtiger Teil seiner täglichen Therapie wäre, wäre eine längere Unterbrechung dieser Behandlungsart von großem Nachteil gewesen. Die Annahme, das Wasser als ein Medium im Sinne eines Hilfsmittels bei der Unterwassertherapie wie Moor oder Fango anzusehen, wäre berechtigt. Die Abdeckfolie des Schwimmbeckens wäre einerseits eine hygienische Maßnahme und führe außerdem zu einer Verringerung der Heizkosten und würde sich im Sinne des Klimaschutzes positiv auswirken. Die Kosten für die Abdeckfolie, welche im Jahr 2008 erneuert worden wäre, hätte er steuerlich nicht geltend gemacht.

Die elektrische Auf- und Abrollvorrichtung für die Folie hätte er 2009 deshalb montieren lassen, weil die Öffnung und Schließung mit der Handkurbel für ihn aufgrund seiner Behinderung nicht mehr möglich und seiner Frau die notwendige Kraftanwendung nicht mehr zuzumuten gewesen wäre.

Die Reparatur der Jetpumpe, welche er seit Jahren besäße, hätte wegen eines Schadens des Rotor-Lagers durchgeführt werden müssen. Die Jetpumpe würde er für die Unterwassermassage seines Rückens und für seine geschwollenen Unterschenkel und Füße benötigen.

### 3) Heiz/Ölkosten für die Erwärmung Schwimmbad (30 Grad)

Zu den vermehrten Heizkosten für das Schwimmbad führte der Bw aus, dass er für seine Person nur 1/3 des gesamten Heizölbedarfes für das Schwimmbecken des Jahres 2009 angesetzt hätte. Es wäre berechtigt, den Heizölverbrauch für seine Person für die ärztlich verordnete Unterwassertherapie bei einer Behinderung von 90% als Kosten der Heilbehandlung zu verrechnen

### 4) Aufwendungen für Lattenrost und Fauteuil

Lattenrost und Fauteuil würden Hilfsmittel im Sinne des § 34 Abs.6 EStG 1988 darstellen. Der Funktionsfauteuil wäre ein wichtiges Hilfsmittel beim Aufstehen aus dem Sitzen, die mehrmals tägliche Hochlagerung der Beine unumgänglich.

Der Lattenrost für sein Bett würde durch eine spezielle punktförmige Einstellungsmöglichkeit der operierten Wirbelsäule durch die Entlastung ein schmerzerleichtertes Liegen ermöglichen. Durch seine 90%ige körperliche Behinderung stünden ihm die nach den §§ 34 Abs. 6 und 35 EStG 1988 vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen nach Maßgabe der Verordnung der BMF über außergewöhnliche Belastungen zu.

An Belegen wurden vorgelegt:

- Bewilligung des Kur-und Heilverfahrens in der Einrichtung Kurzentrum Warmbad Villach
- Rechnung Kurzentrum Therme Warmbad vom 8.6.2009 über den Selbstbehalt iHv € 374,01
- Behandlungskarte über die im Kurzentrum Warmbad Villach konsumierten Behandlungen
- Rechnung Warmbaderhof, Hotelkosten iHv € 1.368,76
- Bestätigung des Dipl. Ing. M über das ausgesprochene Benützungsverbot
- Rechnung der Fa. X, Schwimmbad iHv € 4.924,10
- fachärztliche Bestätigung des Dr. U.D., Landesklinik Salzburg, vom 21.4.2010 darüber, dass eine dauerhafte physikalische Therapie (zB Unterwassertherapie) aus orthopädischer Sicht unbedingt notwendig wäre
- ein Schreiben des Dr. U.D. vom 13.1.2010, in dem dieser bestätigte, dass der Bw seit Jahren bei Kuraufenthalten im Warmbad Villach behandelt worden und daher er dem dortigen Ärzteam bestens bekannt wäre. Aus früheren Aufenthalten wäre die gute Verträglichkeit der dortigen Therapiemaßnahmen (Thermalwasserbehandlungen) für den Bw erwiesen.
- Schlussrechnung des Zivilingenieur Dipl. Ing. M vom 1.4.2009 iHv € 1.080,80
- Rechnung der P&W vom 14.7.2009 über die Aufrollvorrichtung mit Motorantrieb iHv € 2.830,01
- ein Empfehlungsschreiben des Dr. A.W., Vorstand der Klinik Salzburg für physikalische Medizin und Rehabilitation, in dem dieser die Vorteile eines Gehtrainings in einem

Bewegungsbecken und einer Wassertemperatur von 30 Grad für den Bw hervorhebt und eine Unterwassertherapie für sehr sinnvoll erachtet.

Gleichzeitig beantragte der Bw die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

In der am 7. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass es sich bei den Kurkosten um die Aufzahlung handelt. Er hätte dieses Hotel deshalb gewählt, weil er barrierefrei zum Urquellbecken gelangen konnte. Der Funktionsfauteuil wäre kein Schmuckstück, er diene als Aufstehhilfe und für die Hochlagerung seiner Beine.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Sachverhalt:**

Nachstehender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Den vorgelegten Unterlagen aus der Krankengeschichte ist zu entnehmen, dass beim Bw eine Hüfttotalendoprothesen-Implantation vorgenommen wurde. Wegen auftretender Komplikationen nach dieser Operation sind in den letzten Jahren weitere Operationen notwendig gewesen. Aufgrund der Erkrankung leidet der Bw an funktionell bedingten Schmerzen am Bewegungsapparat, überwiegend im Bereich der Muskulatur.

Strittig ist nunmehr die steuerliche Anerkennung der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen iHv 8.690,89 für

Aufenthaltskosten im Kurhotel Warmbaderhof Villach vom 7.6.-7.6.2009 bis 28.6.2009	€ 1.368,76
Kosten für Schwimmbad: Begutachtung Diplomingenieur	€ 1.060,80
Motoraufrollung für Abdeckung	€ 2.830,01
elektr. Schließung und Öffnung Abdeckung	€ 506,32
Reparatur Jetpumpe	<u>€ 300,00</u>
Gesamtaufwendungen Schwimmbad	€ 4.697,13
Heiz/Ölkosten für die Aufwärmung des Schwimmbadwassers auf „Therapie-Wärme“	€ 1.587,00

Kosten für einen speziellen Bettenlattenrost und ein Funktionsfauteuil	€ 1.038,00
--	------------

Die entsprechenden Rechnungen liegen im Akt auf (siehe obige Darstellung).

Weiters ist im Akt dokumentiert, dass im Streitjahr das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen eine Minderung der Erwerbsfähigkeit des Bw im Ausmaß von 90% festgestellt hat.

Dem Berufungsschreiben des Bw wurden Empfehlungsschreiben des Dr. A.W. , V., vom 17.2.2009 als auch des Dr. U.D., VO, vom 13.1.2010 und 21.1.2010 beigelegt.

In diesen Schreiben bestätigen die beiden Ärzte die Sinnhaftigkeit von wärmetherapeutischen Maßnahmen im Zusammenhang mit der obigen Diagnose des Bw (gezieltes Gangtraining in einem Bewegungsbecken mit einer Wassertemperatur von 30 Grad).

Dr. U.D. weist darauf hin, dass er dem Bw geraten hätte, rehabilitative Maßnahmen möglichst an einer Institution durchführen zu lassen, an der der Bw den Ärzten und Therapeuten aus früheren Aufenthalten bekannt und aus früheren Aufenthalten die gute Verträglichkeit von Therapiemaßnahmen wie Thermalwasserbehandlung erwiesen wäre.

### **Rechtliche Grundlagen:**

Gemäß § 34 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) liegt eine außergewöhnlichen Belastung (ag.B.) des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen zwangsläufig höhere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse entstehen und diese Aufwendungen die Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheits- bzw. Behinderungskosten geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen der § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (Abs. 2 - 5 leg. cit).

---

Es darf sich dabei weder um Betriebsausgaben noch um Werbungskosten oder Sonderausgaben handeln. Zudem muss eine tatsächliche und endgültige, wirtschaftliche Belastung eingetreten sein.

Ag.B. sind nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn sie die in § 34 EStG genannten Merkmale kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen.

Gemäß § 35 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners hat und weder er selbst noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese tatsächlichen Kosten gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

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

Für den Berufungszeitraum ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl I 1996/303 idF BGBl II 1998/91 idF BGBl II 2001/416, maßgeblich, deren § 1 Abs. 1 u.a. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt. Mit dieser VO wurden weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen.

In deren § 4 wird normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung in nachgewiesem Ausmaß zu berücksichtigen sind, und zwar nach § 1 Abs. 3 der Verordnung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten sowie Kosten für Kuren, Therapien und Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen und nachweislich der Heilung oder zumindest Linderung oder

---

Stabilisierung einer Krankheit bzw. Behinderung dienen, als außergewöhnliche Belastung unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich absetzbar. Aus dieser demonstrativen Aufzählung ergibt sich aber, dass nicht jede Behandlung einer Krankheit oder einer Behinderung eine als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigende Heilbehandlung darstellt.

Maßnahmen der Krankheitsprävention zählen zwar zu den unter die Ausübung der Medizin fallenden Tätigkeiten eines Arztes, dennoch sind im Rahmen des § 34 EStG Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten oder Erhaltung der Gesundheit nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen. Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit. Nicht davon erfasst sind damit Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.6.1996, 95/15/0018).

Im Zusammenhang mit einer Behinderung erscheint allerdings eine differenzierte Betrachtung geboten. Insbesondere bei Dauerbehinderungen geht es häufig nur darum, den bestehenden Zustand zu erhalten bzw. eine Verschlechterung zu verhindern oder zumindest zu verlangsamen. Insofern können auch Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes, soweit sie durch eine Behinderung verursacht sind, dem Begriff der Heilbehandlung zugeordnet werden.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheit- und Behinderungskosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststeht oder sich zumindest konkret abzeichnet.

Für Krankheitskosten fordert der VwGH deshalb, dass diese Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).

Da insbesondere Dauerbehinderungen in der Regel nicht Erfolg versprechend behandelbar sind und häufig auch eine Linderung ihrer Symptomatik nicht möglich ist, kann dies für die Kosten aus einer Behinderung nur bedingt gelten. Hier geht es vielmehr darum, das Fortschreiten der Beeinträchtigung möglichst günstig zu beeinflussen.

Aber auch dabei setzt das Erfordernis der Zwangsläufigkeit hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssen solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der Judikatur zur Heilbehandlung (Hilfsmittel) werden deshalb auch hier nur die typischer Weise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen

---

oder sich konkret abzeichnen.

Werden dabei Mittel und Methoden angewendet, die nicht unter § 4 der BMF-VO subsumierbar sind (etwa, weil sie regelmäßig anfallen oder weil sie nicht als Hilfsmittel oder Heilbehandlung qualifizierbar sind), kommt § 34 Abs. 6 5. Teilstrich EStG und damit die Gegenverrechnung mit einem Pflegegeldbezug zum Tragen. Auch bei derartigen Kosten bedarf es zudem eines entsprechenden Nachweises bezüglich der sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG.

Da § 34 EStG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegen die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057 u.a.).

Wenn § 34 EStG auch keine Beweisregeln vorgibt, sondern eine Beurteilung an Hand der Gesamtumstände des Einzelfalles verlangt, ist aufgrund der dargestellten Erfordernisse Selbstmedikation als Nachweis für die medizinische Notwendigkeit der Behandlung einer Krankheit oder Behinderung jedenfalls unzureichend. Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen bilden keine ausreichende Grundlage für die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (VwGH 24.6.2004, 2001(15/0109)).

Aus diesem Grund fehlt es auch bei Maßnahmen, deren Beitrag zur Heilung bzw Linderung einer Krankheit oder zur günstigen Entwicklung einer Behinderung nicht hinreichend erwiesen ist, am Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Aber auch mit einer außerhalb eines medizinischen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen werden. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erteilte, ärztliche Verordnung bzw. Verschreibung als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit eines Aufwandes. Auch ein medizinisches Gutachten kommt zur Nachweisführung in Betracht, sofern dessen Ergebnis in einer für Dritte schlüssigen und ausreichend nachprüfbares Weise dargestellt ist.

Unter Kur in diesem Sinn ist ein Heilverfahren mit planmäßiger Anwendung medizinisch zusammengesetzter Arzneien und Heilmittel zu Heilzwecken unter ärztlicher Kontrolle zu verstehen.

Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte

---

Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung.

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für den entsprechenden Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kur- bzw. Therapieaufenthaltes daher vor allem das Vorliegen folgender zweier wesentlicher Beweismittel unerlässlich (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116): Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind unter Belastungen iSd § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind daher in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dem getätigten Aufwand steht in diesen Fällen der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes gegenüber, sodass es zu keinem Vermögensabfluss und damit auch zu keiner Belastung im Sinne der o.a. Bestimmung kommt ("Gegenwerttheorie").

Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit nur für 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, die also im Wesentlichen unverkäuflich sind (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172 mit Hinweisen auf weitere Entscheidungen).

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) sieht die Grenzen des Gegenwertgedankens dort, wo der Erwerb eines Wirtschaftsgutes ausschließlich durch eine Behinderung veranlasst war und bei einer unterstellten Verwertung nicht von einer angemessenen Abgeltung der aufgewendeten Kosten ausgegangen werden kann (VfGH 13. März 2003, B 785/02).

Ist nach den obigen Ausführungen tatsächlich von einem Vermögensabfluss und damit von einer endgültigen, wirtschaftlichen Belastung auszugehen, setzt deren Berücksichtigung nach § 34 EStG weiters voraus, dass diese außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigt. Dies macht eine Angemessenheitsprüfung im Einzelfall notwendig, wobei sich die Beurteilung nicht an subjektiven Vorstellungen sondern an objektiven Umständen zu orientieren hat (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; 23.5.1996, 95/15/0018; 19.2.1992, 87/14/0116; 14.1.1992, 91/14/0243).

Diese Grundsätze gelten in gleicher Weise für die Mehrkosten aus einer Behinderung.

**Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist der streitgegenständliche Fall wie folgt zu beurteilen:**

**1. Kuraufenthalt in Villach**

Nach Rücksprache mit der Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter (Telefonat vom 22.11.2011) ist zunächst festzustellen, dass der verfahrensgegenständliche Kuraufenthalt (7.6.-28.6.2009) von der Versicherungsanstalt dem Grunde nach bewilligt wurde.

Bei dem vom Bw für den Kuraufenthalt gewählten Hotel handelt es sich jedoch um ein 5 Sterne Hotel, sodass dafür eine Aufzahlung seitens des Bw geleistet werden musste.

Strittig ist der vom Bw nunmehr als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht Aufzahlungsbetrag an Hotelkosten in Höhe von € 1.368,79.

Dem Bw wurde ein Heilverfahren in der Einrichtung Kurzentrum Thermalheilbad Warmbad Villach für 22 Tage durch den Träger der gesetzlichen Sozialversicherung (BVA) bewilligt (Bewilligungsschreiben der BVA vom 2.3.2009, Kostenersatz, Selbstbehalt).

Der Bw war während seines Kuraufenthaltes im Kur –und Thermenhotel Warmbaderhof in Villach untergebracht. Dieses vom Bw gewählte Kurhotel ist um eine Kategorie höher einzustufen als die anderen Vertragseinrichtungen (Kurzentrum Thermalheilbad Villach) der BVA in Villach.

Die als ag.B. geltend gemachte Aufzahlung für die Unterbringung des Bw während seines Kuraufenthaltes erklärte dieser damit, dass die Unterbringung im Warmbaderhof aus einem wesentlichen medizinischen Faktor angezeigt und notwendig gewesen wäre: Die Erreichbarkeit des sogenannten Urquellbeckens, in welchem der Bw 2x täglich seine Unterwassertherapie durchführen musste, wäre eine wesentlich bessere als jene der anderen Vertragseinrichtungen, die aufgrund seiner körperlichen Verfassung daher nicht geeignet gewesen wären.

Unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des vorliegenden Falles stimmt der UFS den Ausführungen des Bw insofern bei, als dass die Unterbringung des Bw in einem Hotel der gehobenen Klasse (5 Sterne Hotel) mit angeschlossenem Schwimmbecken auf Grund seines gesundheitlichen Allgemeinzustandes eine wesentliche Erleichterung mit sich brachte.

Dennoch muss dem vom Bw als ag.B. geltend gemachten Aufwand (Aufzahlung Hotelkosten

für das Hotel Warmbaderhof) das Merkmal der Zwangsläufigkeit abgesprochen werden. Nach Rücksprache mit der Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter, Herrn K, vom 29.11.2011, werden jene, denen ein Heilverfahren in der Einrichtung Kurzentrum Warmbad Villach bewilligt wird, in einer ihrer Vertragseinrichtungen untergebracht. Es handelt sich dabei um 4-Sterne Hotels. Für die Dauer des Aufenthaltes ist eine Aufzahlung gesetzlich vorgesehen (Selbstbehalt) und richtet sich nach der Höhe der jeweiligen Einkommensverhältnisse des Kurpatienten. Das Kurhotel Warmbaderhof zählt nicht zu den Vertragshäusern der BVA, weil für dieses Haus kein Kuraufenthalt bewilligt wird. Die Unterbringung in dem Warmbaderhof erfolgt auf Grund privater Vereinbarung des Kurpatienten mit diesem Hotel. Die Aufzahlung für die höheren Hotelkosten wird von der BVA nicht übernommen.

Somit steht fest, dass sich der Bw aus freien Stücken für die Unterbringung im Warmbaderhof entschlossen hatte, der neben dem Umstand, dass er direkt am Kurzentrum gelegen ist, auch allen Komfort eines 5 Sterne Hotels bietet.

Die Belastung wäre nur dann zwangsläufig gewesen, wenn sich der Bw aus tatsächlichen Gründen der Unterbringung im Warmbaderhof nicht hätte entziehen können. Der Bw hatte den Aufenthalt im Warmbaderhof aber freiwillig gewählt, sodass eine steuerliche Berücksichtigung der mit dem Aufenthalt in Warmbaderhof in Villach zusammenhängenden Aufzahlung mangels Zwangsläufigkeit dieser Kosten nicht erfolgen konnte.

Auf Grund dieser Erwägungen vermochte der Unabhängige Finanzsenat den vom Bw vorgelegten Beweismitteln, im Hinblick auf die strengen Anforderungen, die an den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Kur- oder Therapieaufenthalten zu stellen sind, nicht jene Beweiskraft zuzubilligen, die die Anerkennung der Mehrkosten als außergewöhnliche Belastung erlaubt hätte.

## 2. Aufwendungen für die Anschaffung eines Bettenlattenrostes bzw. Funktionsfauteuils

Strittig ist, ob die geltend gemachten Aufwendungen von gesamt € 1.038,00 für die Anschaffung eines "Funktionsfauteuils" sowie eines Bettlattenrostes als Heilbehandlungskosten bzw. als Kosten für Hilfsmittel im Sinn des § 4 der oben angeführten Verordnung des Bundesministers für Finanzen einzustufen sind.

Hilfsmittel im Sinn der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen.

Im Berufungsfall steht fest, dass die beiden in Rede stehenden Güter, das vom Bw erworbene Sitzmöbel sowie der Lattenrost, weder auf Grund einer ärztlichen Verordnung angeschafft

---

wurden, noch deren Verwendung Inhalt bzw. Bestandteil eines medizinischen Therapieplanes sind. Der Bw hat weder im Zuge der Antragstellung noch in der Berufung derartiges behauptet.

Auch die öffentliche Krankenkasse leistete keinerlei Kostenersatz für die erworbenen Wirtschaftsgüter.

Ohne ärztliche Verordnung und ohne Kostenersatz durch die Krankenkasse ist im hier zu beurteilenden Fall eine Einstufung des in Rede stehenden Sitzmöbels bzw. des Lattenrostes als "Hilfsmittel" auch deshalb nicht möglich, weil diese keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse behinderter Personen abgestimmte Beschaffenheit haben (UFS vom 17.12.2008, RV/0158-L/07 u. RV/0230.L/08), sondern deren Verwendung auf Grund besonderer Eigenschaften lediglich als Beitrag zum Wohlbefinden allgemein empfehlenswert sein kann.

Wie den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, muss es sich bei den im Sinne des § 34 EStG 1988 abzusetzenden Aufwendungen um solche handeln, die zu einer endgültigen Belastung des Bw, somit zu einer Vermögensminderung führen. Aufwendungen, die lediglich eine Vermögensumschichtung zur Folge haben, denen somit ein entsprechender Gegenwert gegenübersteht, können nicht abgezogen werden (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172: "... *Von einem derartigen verlorenen Aufwand kann dann keine Rede sein, wenn der Aufwand zu einem Vermögenswert führt.*")

Der Gegenwertgedanke kann in bestimmten Fällen, wie oben ausgeführt, nur beschränkt auf einen engen Kreis besonders schwer wiegender, aus dem normalen Geschehensablauf weit herausragender Ereignisse (zB Katastrophenschäden) außer Acht gelassen werden, wenn nämlich lediglich aufgrund der besonderen Verhältnisse eines Einzelfalles von einer ausschließlich durch die Behinderung veranlassten Anschaffung auszugehen ist, weil die Funktion eines derartigen Wirtschaftsgutes als Therapiegerät derart bestimmt ist, dass der damit angeschaffte Vermögenswert eindeutig und nachhaltig in den Hintergrund tritt.

Darunter fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden und grundsätzlich für jemand anderen keinen Nutzen darstellen, wie z.B. Prothesen, Brillen, Hörlhilfen bzw. solche Wirtschaftsgüter, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (wie etwa ein Rollstuhl oder ein spezifisch auf ein behindertes Kind "zugeschnittenes", d.h. in Einzelanfertigung hergestelltes Therapie-Dreirad, siehe dazu UFS vom 19.11.2007, RV/0581-S/07).

Da es sich bei den vom Bw angeschafften Sitzmöbel bzw. Lattenrost jedoch um marktgängige, handelsübliche Produkte handelt, die auch bei gesunden Personen zur Steigerung des körperlichen Wohlbefindens bzw. zur Vermeidung von Haltungsschäden führen sollen, trifft die oben beschriebene Ausnahme hier nicht zu (vgl. dazu auch UFS vom 20.3.2008, RV/0289-

G/06 "....Auch bei einem Behinderten sind die Kosten der Anschaffung eines Hometrainers keine außergewöhnliche Belastung, selbst wenn die Benützung eines solchen Geräts auf Anraten eines Arztes erfolgt. Der Hometrainer stellt nämlich ein auch für andere Personen nutzbares Wirtschaftsgut dar, weshalb die Verausgabung der Anschaffungskosten hierfür nicht zu einer Vermögensminderung, sondern nur zu einer Vermögensumschichtung führt. Zudem mangelt es am Merkmal der Außergewöhnlichkeit, da zahlreiche Personen derartige Geräte etwa zur Erhaltung oder Erlangung allgemeiner Fitness, aus Trainingsgründen oder auch aus medizinischen Gründen, etwa zur Vermeidung oder Beseitigung von Übergewicht, verwenden..." sowie Baldauf/Jakom, Rz.26 zu § 35 "... Um kein Hilfsmittel handelt es sich bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gegenstand nicht mehr unterscheidet und für jedermann nutzbar ist...").

Obwohl die oben dargestellte positive Auswirkung des betreffenden Sitzmöbels bzw. Bettenlattenrostes auf den Gesundheitszustand des Bw nicht angezweifelt wird, ist aus den angeführten Gründen eine steuerliche Berücksichtigung der hierfür getätigten Aufwendungen weder nach § 4 der Verordnung zum § 34 Abs.6 EStG 1988 noch nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG möglich.

3. Aufwendungen für das Schwimmbad (Gutachten, elektrische Aufrollung für die Abdeckung, neue Folienabdeckung, Reparatur Jetpumpe sowie Kosten für den erhöhten Heiz/Ölverbrauch für die Erwärmung des Schwimmbades auf 30 Grad)

Strittig sind folgende Kosten:

Begutachtung Architekt, € 1.060,80

Motoraufrollung für Abdeckung, € 2.830,01

elektr. Schließung und Öffnung Abdeckung, € 506,32

Reparatur Jetpumpe, € 300,00

Heiz/Ölkosten, € 1.587,00

Zur Begründung führte der Bw aus, dass die Benützung seines Schwimmbades zur täglichen Unterwasser-Therapie der wichtigste Teil seiner täglichen Therapie wäre. Das tägliche Gangtraining spiele bei der Aufrechterhaltung seines derzeitigen Zustandes eine ganz wichtige Rolle.

Der Bw verweist in diesem Zusammenhang auf die Stellungnahme von Dr. A.W. vom 17.2.2009, welcher ihn während seiner Krankenhausaufenthalte in Salzburg betreut hätte, und der eine regelmäßige, wenn möglich tägliche Unterwassertherapie in Form eines Gang-Trainings und einer Unterwassergymnastik für sehr sinnvoll hielte, weil dadurch sein Zustand stabilisiert werden könnte.

---

Wie bereits wiederholt ausgeführt sind therapeutische Maßnahmen wie Bewegungs- bzw. Unterwassertherapie grundsätzlich nur absetzbar, wenn die Zwangsläufigkeit mittels ärztlicher Verordnung nachgewiesen wird.

Aus dem Verfahren ergibt sich auch kein Hinweis darauf, dass die Anschaffung der strittigen Wirtschaftsgüter aufgrund einer ärztlichen Verordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes erfolgt ist.

Bei dem vom Bw vorgelegten ärztlichen Schreiben des Dr. A.W. , Universitätsklinik Salzburg, vom 17.2.2009 handelt es sich vielmehr bloß um ein ärztliches Empfehlungsschreiben: „*Ein gezieltes Gangtraining in einem Bewegungsbecken bietet für den Patienten zahlreiche Vorteile und ist insbesondere, wenn es täglich durchgeführt wird, für diese Diagnose, wenn auch keine vollständige Heilung mehr zu erreichen sein wird, äußerst sinnvoll.*“

Bloße ärztliche Empfehlungsschreiben derartiger therapeutischer Maßnahmen sind für die steuerliche Absetzbarkeit von vornherein nicht ausreichend. Den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten kann damit nicht entsprochen werden. Dies insbesondere bei den von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die Konsumation derartiger Therapiemaßnahmen (Unterwassertraining) ohne ärztliche Verordnung selbst in öffentlichen Schwimmbädern nicht als ag. B. anerkannt wird.

Nach allgemeinem Verständnis werden nämlich öffentliche Schwimmanlagen nicht ausschließlich von Kranken aufgesucht, sondern in der Mehrzahl auch von Gesunden in der Absicht, ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Dies gilt auch für Besuche in Thermal- Warm- bzw. Mineralbädern, sofern es sich dabei nicht um spezielle medizinische Zentren handelt, sondern um öffentlich zugängliche Einrichtungen. Den betreffenden Behandlungen mangelt es daher bereits zum einen am Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Auch die Unüblichkeit der Häufigkeit der Bäderbesuche - als mögliches Indiz für die Außergewöhnlichkeit der betreffenden Aufwendungen, stünde einer Berücksichtigung dieser Kosten als ag.B. der Umstand entgegen, dass die Unterwassertherapie in den vorgelegten ärztlichen Schreiben lediglich empfohlen wurde. Zum anderen fehlt es ihnen am Merkmal der Zwangsläufigkeit weil sie mangels ärztlicher Verordnung ohne jegliche ärztliche Aufsicht und Begleitung erfolgen würde.

Wenn im vorliegenden Fall aber bereits dem Besuch eines öffentlichen Schwimm- Warm bzw. Thermalbades zu Gehtrainingszwecken schon das Merkmal der Außergewöhnlichkeit abgesprochen werden muss, dann gilt dies umso mehr, wenn die Bewegungstherapie im hauseigenen Schwimmbad erfolgen würde, das nach der allgemeinen Lebenserfahrung ja nicht nur vom Bw allein sondern auch von anderen Familienangehörigen und Freunden

---

mitbenützt wird.

Die vom Bw selbst vorgenommene Kürzung der Kosten für den erhöhten Heizölbedarf im Ausmaß einer "möglichen anderen Nutzung" unterstreicht die Argumentation.

Der fehlende Nachweis eines ausschließlich medizinisch veranlassten Aufwandes betrifft somit nicht nur die Kosten für die Sanierung und Modernisierung des Schwimmbades sondern auch den steuerlich begehrten Anteil an Kosten für jenen Heizölverbrauch, der sich durch die Erwärmung des hauseigenen Hallenbades von Raumtemperatur auf „Therapie-Wärme“ ergibt.

Nachdem die Anspruchsvoraussetzungen des § 34 EStG kumulativ, d.h. alle gemeinsam vorliegen müssen, schließt das Fehlen auch nur eines Merkmals die Anerkennung des Aufwandes als außergewöhnliche Belastung insgesamt aus. Tatsächlich stehen im hier zu beurteilenden Fall, wie gezeigt wurde, mehrere Umstände (Merkmale der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit) einer Berücksichtigung der begehrten Kosten entgegen.

Weiters ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Ausgaben (Jetpumpe, Motoraufrollung, elektr. Schließung und Öffnung Abdeckung) für das Schwimmbad um Ausgaben handelt, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führten. Die getätigten Ausgaben waren nicht mit einem endgültigen Verbrauch oder Verschleiß verknüpft, sondern führten zu einer klaren Qualitätsverbesserung des Schwimmbades. Den getätigten Ausgaben steht der Wert der erworbenen Wirtschaftsgüter gegenüber (siehe auch obige Ausführungen zu Gegenwerttheorie) und führt daher zu keiner Belastung im Sinne des § 34 EStG.

Die geltend gemachten Aufwendungen gehören vielmehr zu den typischen Kosten der Lebensführung, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Dem Sachverhalt ist allerdings zu entnehmen, dass der Grad der Behinderung des Bw seit

2009 mit 90 % festgestellt wurde. Bei einer Minderung einer Erwerbsfähigkeit von 85%-94% steht dem Bw ein Pauschbetrag in Höhe von € 507,00 zu.

Der Berufung war daher teilweise statzugeben.

Salzburg, am 7. Dezember 2011