



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vom 26. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 12. April 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die neue Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2005 die Berücksichtigung diverser Aufwendungen seiner an einem Nervenleiden erkrankten Ehegattin als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 und § 35 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG).

Im Einkommensteuerbescheid 2005 berücksichtigte das Finanzamt Judenburg Liezen (FA) nur einen Teil der geltend gemachten Kosten. Aufwendungen für die Anschaffung einer Infrarot-Tiefenwärmekabine, eines Solariums und einer Dampfdusche stellten lt. FA keine außergewöhnliche Belastung dar.

In seiner Berufung vom 26. April 2006 brachte der Bw. vor, der Erwerb der vom FA nicht anerkannten Geräte sei in Absprache bzw. auf Anraten zahlreicher Ärzte erfolgt. Deren Einsatz habe tatsächlich bereits sehr positiv zur Krankheitsbewältigung seiner Gattin beigetragen und werde dies auch künftig sicherlich tun. In einem der Berufung beigelegten Schreiben an das FA vom 20. April 2006 bestätigte der Hausarzt der Gattin, dass regelmäßiges Bewegungstraining und entsprechende Wärmetherapie zu einer deutlichen objektiven und subjektiven Besserung jener Symptomatik führe, die aus der mit ausgeprägten Bewegungsstörungen verbundenen Nervenerkrankung der Gattin resultiere.

Das FA wies die Berufung unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) zur so genannten Gegenwerttheorie nicht nur vollinhaltlich ab, sondern schied zusätzlich die im Erstbescheid noch berücksichtigten Kosten für die Anschaffung eines Cross-Ergometers aus. Den geltend gemachten Aufwendungen mangle es in Hinblick auf den Wert der angeschafften Geräte am Vorliegen einer Belastung, da der Erwerb lediglich zu einer Vermögensumschichtung geführt habe (Gegenwert). Zudem fehlten auch die Merkmale der Zwangsläufigkeit und der Außergewöhnlichkeit, nachdem derartige Produkte von Menschen vielfach auch unabhängig von einer Behinderung angeschafft und genutzt würden. Dies bestätigte der Bw. im Rechtsmittel selbst mit einem Hinweis auf eine Mitnutzung durch andere Familienmitglieder.

Im Vorlageantrag an den UFS entgegnete der Bw. dieser Beurteilung durch die Erstbehörde, dass sich die geltend gemachten Anschaffungen im Vergleich zur Mehrzahl der Abgabepflichtigen sehr wohl als höher und daher als außergewöhnlich erwiesen, dass er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen bzw. sittlichen Gründen nicht entziehen haben können und dass sie auch seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt hätten. Der Kauf sei in seinem Fall ausschließlich durch die Erkrankung seiner Gattin veranlasst gewesen. Dem Merkmal der Vermögensumschichtung habe er ohnehin durch Ausscheiden eines entsprechenden Anteiles für eine mögliche, anderweitige Nutzung Rechnung getragen. Dass die angeführten Wirtschaftsgüter auch von anderen Familienmitgliedern genutzt würden, treffe "allerdings so nicht zu". Dem vom FA in der BVE zitierten VwGH-Erkenntnis liege ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zugrunde, der auf seinen Fall nicht übertragbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist nach der Aktenlage, dass dem Bw. im Verfahrenszeitraum der Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB) zustand.

Aufgrund der vorgelegten Rechnungen ist auch unstrittig, dass die betroffenen Wirtschaftsgüter im März/April 2005 bei Bau- und Elektrogroßmärkten (teilweise im Versandhandel) gekauft worden waren.

Weiters ist im Akt dokumentiert, dass das Bundessozialamt am 7. Dezember 2005 für die Gattin eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 60% festgestellt hat.

Bereits seit 1. Juni 2005 bezieht sie Pflegegeld der Stufe 1 (= monatlich 148,30 €).

Den vorgelegten Unterlagen aus der Krankengeschichte ist zu entnehmen, dass die 1974 geborene Gattin im Jahr 2004 zunächst wegen unspezifischer, belastungsunabhängiger Knieschmerzen und aufgetretener Gangunsicherheit ihren Hausarzt aufgesucht hatte. Im Zuge der medizinischen Abklärung war sodann ein massiver neurologischer Befund ("Leukencephalopathie unklarer Genese") festgestellt worden (Befund der neurologischen Abteilung des LKH X vom 17. Dezember 2004). Abgesehen von den Kniebeschwerden bzw. der Unsicherheit beim Gehen beschränkten sich die Symptome der Patientin zu dieser Zeit subjektiv auf ein Gefühl des Kribbelns in den Fingerspitzen, das sich bis zum Abend in der Regel zu einem Taubheitsgefühl verdichtete. Dazu kamen punktuell massive Kopfschmerzen.

Im Laufe des Jahres 2005 waren diverse Untersuchungen vorgenommen worden, ohne dass die Erkrankung der Gattin eindeutig diagnostiziert werden konnte (Neurologischer Ambulanzbefund des X. Therapiezentrums vom 20. Jänner 2006: "Wahrscheinlich handelt es sich bei der Patientin um eine Multiple Sklerose, wobei die Diskrepanz der MRT-Veränderungen zum klinischen Befund weiterhin besteht und untypisch erscheint"). Der klinische Zustand wird in diesem Befund als stabil bezeichnet. Eine hoch dosierte Cortisonbehandlung habe subjektiv – trotz nach wie vor bestehender Schmerzen v.a. in der rechten Körperhälfte (Arm und Bein), alternierend zum Teil auch links, - zu einer deutlichen Verbesserung des Gesamtzustandes geführt. Insbesondere seien die Knieschmerzen seit der Cortisontherapie vollständig verschwunden.

Im Zuge eines rund fünfwöchigen, stationären Aufenthaltes in diesem Therapiezentrum (Okt./Nov. 2005) hatte die Gattin auch eine "Sporttherapie" zur "allgemeinen Kräftigung" mit Training der Becken- Bauch- und Beinmuskulatur erhalten. Zu diesem Programm hatte u.a. 3 - 4x wöchentlich für 20 – 40 Minuten Radfahren auf einem "Buffalo Ergometer" gehört.

Gem. § 34 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen.

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

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.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

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).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen - bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung eines AVAB auch solche aus einer Behinderung des Ehegatten - soweit diese damit im Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 5. Teilstrich EStG). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen Mehraufwendungen aus dem

Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idgF. (im Folgenden BMF-VO) nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden. Dies gilt bei AVAB-Anspruch auch für entsprechende Kosten durch die Behinderung des Ehegatten.

Der VfGH hat im bereits erwähnten Erkenntnis vom 13. 3. 2003, B 785/02 betont, dass der in dieser BMF-VO verwendete Begriff der nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel in einem weiten Sinn verstanden werden muss, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen. Unter Bezug auf dieses Judikat hat der VwGH im Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 den Aufwand für ein "Therapiefahrrad" bei einem an Multipler Sklerose leidenden Pflegegeldbezieher den Hilfsmitteln im Sinne des § 4 der BMF-VO zugeordnet.

Betroffen können von dieser Beurteilung nur Kosten sein, die durch jene Behinderung(en) bedingt sind, welche Grundlage für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit war(en). Sofern Krankheitskosten nicht im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung erwachsen Kosten der eigenen Erkrankung aus tatsächlichen Gründen - solche aus der Erkrankung des Ehegatten, wenn der AVAB zusteht, aus rechtlichen Gründen (Unterhaltungspflicht) - dem Grunde nach zwangsläufig. Die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung setzt darüber hinaus Zwangsläufigkeit der Höhe nach voraus. 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.

Die Begriffe *Behinderung* und *Krankheit* sind nicht deckungsgleich.

Der Europäische Gerichtshof (EUGH) definiert - in Anlehnung an die Begriffsdefinition der Weltgesundheitsorganisation (WHO) - als Behinderung eine Einschränkung insbesondere

aufgrund von physischen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigungen, die ein Hindernis für die Teilnahme am Berufsleben bildet und voraussichtlich von langer Dauer ist (EUGH 11.7.2006, C-13/05 *Sonia Chacon Navast/Eurest*).

Das österreichische EStG grenzt im Rahmen der Bestimmungen über außergewöhnliche Belastungen geistige und körperliche Behinderungen, für welche eine zumindest 25%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit amtlich bescheinigt wurde bzw. aufgrund welcher pflegebedingte Geldleistungen bezogen werden, von den übrigen Behinderungen und von Krankheiten ohne Bezug zu einer Behinderung ab. Nur für die beiden zuerst genannten Gruppen gelten die besonderen Bestimmungen der § 34 Abs. 6 und § 35 EStG über die Berücksichtigung von Kosten einer Behinderung.

Für den Krankheitsbegriff fehlt eine Definition durch den EUGH.

Die österreichische Lehre und Rechtsprechung versteht Krankheit im Sinne des allgemeinen Sprachverständnisses als eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw. eine Heilbetreuung erfordert.

Nicht jede Behandlung oder Betreuung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist.

Maßnahmen der Krankheitsprävention zählen zwar zu den unter die Ausübung der Medizin fallenden Tätigkeiten eines Arztes (§ 2 ÄrzteG), dennoch sind im Rahmen des § 34 EStG Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten oder zur Erhaltung der Gesundheit nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen. Insofern fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit und damit an der Zwangsläufigkeit. Der VwGH erkennt in seiner Judikatur ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als aus der Unterhaltspflicht für den Ehegatten resultierende, sittliche Verpflichtung an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, 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 die Behinderung verursacht sind, dem Begriff der Heilbehandlung zugeordnet werden.

Im bereits erwähnten Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 hat der VwGH diese Sichtweise bestätigt, indem er bei einem an Multipler Sklerose leidenden Behinderten (nicht regelmäßig

anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien zur Stabilisierung und Erhaltung des Gesundheitszustandes den Kosten der Heilbehandlung zuordnete.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. 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. Auch dabei setzt das Erfordernis der Zwangsläufigkeit aber hinreichende, objektiv nachprüfbare Ergebnisse der gesetzten Maßnahmen voraus. Zumindest müssen solche berechtigt erwartet worden sein. Im Sinne der oben zitierten VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung 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 oder Methoden angewendet, die nicht unter § 4 der BMF-VO subsumierbar sind, - etwa weil sie regelmäßig anfallen oder weil sie, selbst bei einem weiten Begriffsverständnis, nicht als Hilfsmittel oder Heilbehandlungen qualifizierbar sind - kommt § 34 Abs. 6, 5. Teilstich 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, obliegt 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 Selbstmedikamentation durch einen Laien als Nachweis für die medizinische Notwendigkeit der Behandlung einer Krankheit oder Behinderung jedenfalls unzureichend. Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen bilden nämlich keine

ausreichende Grundlage für die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; 19.2.1992, 87/14/0116).

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 und die daher bei der medizinischen Behandlung auch nicht typischerweise anfallen, am Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Aber auch mit einer außerhalb eines medizinischen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung – umso mehr, wenn sie erst nachträglich gegeben wird – 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 nachprüfbaren Weise dargestellt ist.

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.

Da die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel unterliegt (was vor 20 Jahren noch als Luxus galt, ist heute vielfach durchaus alltäglich), ist hier eine dynamische Betrachtungsweise anzustellen (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 34, Tz. 30 ff). In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein (Stichwort "wellness"), kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung oder Behinderung stehen, auch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage war der Fall des Bw. zu beurteilen.

Der UFS kam dabei, so wie die Erstbehörde, zur Nichtabzugsfähigkeit der strittigen Kosten als außergewöhnliche Belastung.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Gattin im Zeitpunkt des Erwerbes der verfahrensgegenständlichen Geräte weder Pflegegeld bezogen hat noch eine Minderung ihrer Erwerbsfähigkeit amtlich bescheinigt war. Die Berücksichtigung der strittigen

Anschaffungskosten als außergewöhnliche Belastung unterliegt daher nicht den Sonderbestimmungen für Kosten einer Behinderung nach § 34 Abs.6 oder § 35 EStG bzw. der oa. BMF-VO, sondern der Grundregel des § 34 EStG. Ein Abzug kommt deshalb nur in Betracht, soweit die Summe aller nach dieser Bestimmung zu behandelnden Aufwendungen des Jahres 2005 den Selbstbehalt des Bw. gemäß § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG übersteigen. Dieser Selbstbehalt betrug im Jahr 2005 2.014,56 €.

Nur soweit diese Grenze überschritten wurde, konnten sich die Ausgaben für den Kauf der Geräte beim Bw. steuerlich auswirken. Dies aber auch nur, wenn sie den übrigen, zuvor erläuterten Merkmalen von außergewöhnlichen Belastungen entsprechen.

Nun handelt es sich bei einer Infrarot-Tiefenwärmekabine, einem Solarium, einer Dampfdusche und einem Ergometer zweifellos nicht um jenen Typ lediglich höchstpersönlich nutzbarer Güter, wie sie der VfGH in dem bereits in der Berufungsvorentscheidung der Erstbehörde zitierten Erkenntnis vom 22.10.1996, 92/14/0172 vor Augen hatte, sondern vielmehr um marktgängige Wirtschaftsgüter mit entsprechendem Verkehrswert. Ein Blick in Artikelbeschreibungen, mit welchen derartige Geräte beworben werden, macht dbzgl. jede weitere Erörterung entbehrlich. Da der Anschaffung solcher Geräte somit in der Regel eine Vermögensumschichtung zugrunde liegt, fehlt es bereits hier an einem maßgeblichen Merkmal für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG.

Lediglich wenn 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 bestimmend ist, dass der damit angeschaffte Vermögenswert eindeutig und nachhaltig in den Hintergrund tritt, kommt - im Sinne der bereits zitierten VfGH- bzw. VfGH-Judikatur zum Gegenwertgedanken - dem Moment der Vermögensbildung keine entscheidende Bedeutung zu.

Im anhängigen Verfahren wurden derartige Umstände allerdings nicht nachgewiesen.

Infrarot-Tiefenwärmekabinen werden als Beitrag zu komplementärmedizinischen, ganzheitlichen Behandlungsmethoden beworben. Die Funktionsweise wird gleichsam mit einer abgeschwächten Form einer Fiebertherapie erklärt. Die dabei bewirkte, sanfte Anhebung der Körperkerntemperatur soll sich in verschiedensten Bereichen positiv auswirken. U.a. soll dadurch die Ausschüttung Schmerz reduzierender Botenstoffe erhöht und das Immunsystem unterstützt werden.

Auf der Homepage einer Hersteller- bzw. Vertriebsfirma derartiger Kabinen (<http://www.xxx>) wird etwa unter Verweis auf wissenschaftliche Untersuchungsergebnisse ausdrücklich angemerkt, dass es sich bei der Wärmetherapie für den Heimbereich um keine therapeutische Intervention handelt. Das Gerät wird vielmehr zur Nachbehandlung bzw.

Gesundheitsprävention empfohlen, wobei der Einsatz ohne ärztliche Überwachung erfolgen könne.

Ähnlich kann der Verwendung einer Dampfdusche und eines Solarium für gewöhnlich keine über die Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens hinausgehende Wirkung beigemessen werden. Dass im hier zu beurteilenden Fall durch diese Geräte die Schmerzzustände der Gattin bzw. deren Bewegungsstörungen über dieses - auch bei Anwendung außerhalb einer medizinischen Indikation angestrebte - Ergebnis hinaus positiv beeinflusst wird, wurde im Verfahren nicht überzeugend dargetan. Tatsächlich erscheint es nach dem Bericht des X.Therapiezentrum vom Jänner 2006 eher glaubhaft, dass die Cortison-Therapie zur Verminderung der Schmerzzustände geführt hat.

Den vorgelegten Rechnungen ist nicht zu entnehmen, dass sich die erworbenen Geräte von gängigen Modellen unterscheiden, wie sie heute weit verbreitet sind. Dies unterstreicht nicht zuletzt deren Anschaffung in Bau- bzw. Elektrogrößmärkten.

Aus dem Verfahren ergibt sich auch kein Hinweis darauf, dass die Anschaffung der strittigen Geräte aufgrund einer ärztlichen Verordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes erfolgt ist. Dem nach Ergehen des angefochtenen Bescheides erstellten, "zur Vorlage an das Finanzamt" bestimmten und überdies sehr allgemein gehaltenen Schreiben des Hausarztes vom 20.4.2006 kommt bestenfalls die Qualität einer unverbindlichen und zudem nachträglichen Empfehlung zu. Keinesfalls genügt es den Anforderungen, die an ein medizinisches Gutachten zu stellen sind. Ein ausschließlich durch die Erkrankung der Gattin verursachter Erwerb der Infrarot-Tiefenwärmekabine, der Dampfdusche oder des Solariums wird dadurch nicht erhärtet.

Der fehlende Nachweis einer ausschließlich medizinisch veranlassten Anschaffung betrifft auch das Ergometer. Zwar erscheint dieses Gerät aufgrund des Einsatzes im Rahmen der stationären Bewegungstherapie der Gattin im anhängigen Fall durchaus als grundsätzlich medizinisch indiziert, doch war dessen Ankauf bereits im Frühjahr 2005 erfolgt und damit Monate vor der Anwendung im X.Therapiezentrum. Dass es zum Anschaffungszeitpunkt bereits eine medizinische Notwendigkeit gegeben hat, die allein den Erwerb des Gerätes veranlasst hätte, wurde im Verfahren nicht nachgewiesen. Der Bw. hat selbst die in der Berufung behauptete "Aussprache" mit bzw. "das Anraten" durch mehrere Ärzte nur mit der hausärztlichen Bestätigung vom 20. April 2006 belegt.

Auch bezüglich des Cross-Ergometers ist aufgrund des vorgelegten Zahlungsbeleges nicht von einem Spezialmodell für Therapiezwecke sondern von jener Art von Trainingsgeräten auszugehen, wie sie heute in der Bevölkerung zur Erlangung bzw. Erhaltung der Fitness - und damit der Gesundheit - weit verbreitet sind.

Nicht zuletzt mangelt es den strittigen Anschaffungen aufgrund dieses Umstandes somit auch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Handelt es sich dabei doch durchwegs um Güter, die im Zuge des bestehenden Wellness-Trends stark nachgefragt werden und die bereits zur erweiterten Normalausstattung moderner Wohnstätten zu zählen sind (zumindest bei Einfamilienhäusern mit entsprechendem Platzangebot).

Dazu ist anzumerken, dass der Bw. das Einfamilienhaus, in dem sich der Familienwohnsitz befindet, im Jahr 2002 erworben hat, sodass auch das Motiv einer zeitgemäßen Komplettierung der Ausstattung dieses Domizils im Sinne einer "Wellness-Oase" bei den strittigen Anschaffungen nicht außer Acht zu lassen ist. Dies umso mehr in Hinblick auf die vom Bw. selbst vorgenommene Kürzung der Anschaffungskosten im Ausmaß einer "möglichen anderen Nutzung".

Es wäre Sache des Bw. gewesen, diesen Aspekt durch eine klare Nachweisführung zu entkräften, zumal die verfahrensgegenständlichen Geräte zu eben jener Art von Wirtschaftsgütern gehören, deren Verwendung von einer privat veranlassten Nutzung schwer abgrenzbar ist und für welche deshalb nach der o.a. VwGH-Judikatur strenge Anforderungen an die Nachweisführung zu stellen sind.

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

Unter den gegebenen Umständen war die Berufung zur Gänze abzuweisen. Auch die mit der BVE vorgenommene Kürzung der Anschaffungskosten für das Ergometer entspricht der Rechtslage und bleibt aufrecht.

Darüber hinaus hat die Überprüfung der im Zusammenhang mit der Behinderung der Gattin geltend gemachten Kosten ergeben, dass zum Teil darin enthaltene, weitere Positionen nicht anzuerkennen sind bzw. ohne steuerliche Auswirkung bleiben.

Dies betrifft einerseits Fahrtkosten im Zusammenhang mit dem bereits angesprochenen stationären Aufenthalt der Gattin im X.Therapiezentrum. Bei den geltend gemachten Kosten für 18 Fahrten handelt es sich offensichtlich vorwiegend um Kosten im Zusammenhang mit Besuchsfahrten des Bw. (jeweils am Samstag und Sonntag sowie an den Feiertagen). Zwar erwachsen derartige Kosten dem Grunde nach durchaus aus der sittlichen Verpflichtung gegenüber dem Ehegatten, doch ist beim Ausmaß von zwangsläufig anfallenden Besuchsfahrten auf die Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen. So wird etwa bei einem plötzlich und unvorbereitet notwendig gewordenen Krankenhausaufenthalt mit

ganztägiger Bettlägrigkeit eine intensivere Besuchstätigkeit als sittlich geboten erscheinen als bei einem kurähnlich ausgestalteten Therapieaufenthalt wie ihn die Gattin des Bw. absolvierte. Unter den gegebenen Umständen erscheinen neben den Kosten für den An- und Rücktransport der Gattin zum/vom Therapiezentrum solche für wöchentliche Besuchsfahrten sowie für Besuche an den beiden Feiertagen als zwangsläufig erwachsen im Sinne des § 34 EStG, insgesamt somit für elf Fahrten. Darüber hinaus fehlt es am Merkmal der Zwangsläufigkeit. Die als außergewöhnliche Belastung grundsätzlich abzugsfähigen Fahrtkosten vermindern sich daher um 311,04 €.

Weiters enthalten die Aufstellungen des Bw. Krankheitskosten, die mit dem Nervenleiden der Gattin in keinem Zusammenhang stehen (28.1./4.2. Ordinationen Dris. X., lt. Bestätigung grippaler Infekt; 15.6. Frauenarztbesuch; 13.12. Zahnarztbesuch). Die dadurch verursachten Kosten (Fahrtkosten, Behandlungsbeiträge/Selbstbehalt, 5 Rezeptgebühren für Augen-/Nasentropfen u.ä.) von insgesamt 105,- € gehören zu jenen Krankheitskosten ohne Bezug zur Behinderung, die erst zur Berücksichtigung im Rahmen des § 34 EStG führen, wenn deren Höhe den in § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG normierten Selbstbehalt übersteigen.

Zur Gruppe von Ausgaben, die der Kürzung um den Selbstbehalt unterliegen, gehören auch alle im Zusammenhang mit dem Nervenleiden der Gattin erwachsenen Kosten, die bis zum Entstehen des Pflegegeldanspruches, d.h. vor Juni 2005, angefallen sind. Konkret handelt es sich dabei um ärztliche Honorare bzw. Kosten für Massagen sowie damit im Zusammenhang stehende Fahrtkosten im Betrag von insgesamt 486,39 €.

Mangels Pflegegeldbezuges und amtlich bescheinigter Minderung der Erwerbsfähigkeit hat ihre Berücksichtigung nach der Grundregel des § 34 EStG zu erfolgen und ist damit ebenfalls durch den Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG begrenzt.

Wie bereits erwähnt, betrug dieser Selbstbehalt im Verfahrenszeitraum 2.014,56 €.

Da die der Kürzung durch den Selbstbehalt unterliegenden Kosten im Jahr 2005 diese Höhe insgesamt nicht erreichten, waren sie für die Abgabenberechnung des Bw. zur Gänze unbeachtlich.

Nur der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass diese Betragsgrenze nach § 34 Abs.4 bzw. Abs. 5 EStG auch bei Anerkennung des Cross-Ergometers als ausschließliches Therapiegerät der Gattin relevant gewesen wäre (Erwerb am 19.3.2005). Aufgrund des Nichterreichens der Höhe des Selbstbehaltes (Anschaffungskosten des Ergometers 299,- € in Verbindung mit den übrigen für den Selbstbehalt maßgeblichen Kosten) hätte sich der Kauf dieses Gerätes daher auch aus diesem Grund steuerlich nicht ausgewirkt.

Ab dem Beginn des Pflegegeldanspruches der Gattin lagen dagegen die Voraussetzungen des § 34 Abs. 6, 5. Teilstrich EStG vor. Die ab Juni 2005 angefallenen Kosten wurden daher,

soweit sie durch die Behinderung der Gattin zwangsläufig erwachsen und unter § 4 der BMF-VO subsumierbar sind, ohne Kürzung um den Selbstbehalt und das erhaltene Pflegegeld berücksichtigt.

Von dieser Begünstigung nicht betroffen waren allerdings die Kosten für die verbliebenen neun Besuchsfahrten des Bw. während des Aufenthaltes seiner Gattin im X. Therapiezentrum (401,28 €). Da diese Fahrtkosten selbst bei einem weiten Begriffsverständnis weder für Hilfsmittel noch für Heilbehandlungen angefallen sind, erfolgte ihre steuerliche Berücksichtigung nicht nach § 4 der BMF-VO sondern nach § 34 Abs. 6, 5. Teilstich EStG. Damit unterlagen diese Aufwendungen zwar nicht der Kürzung um den Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG, wohl aber der Gegenverrechnung mit dem 2005 erhaltenen Pflegegeld von 1.033,20 € und blieben daher ebenfalls ohne steuerliche Auswirkung.

Die Kosten für den Transport der Gattin zum Therapiezentrum und deren Rückholung nach Abschluss des stationären Aufenthaltes (87,84 €) waren dagegen als im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehend nach § 4 der BMF-VO zur Gänze zu berücksichtigen.

Die außergewöhnliche Belastung aus nachgewiesenen Kosten im Sinne von § 4 der BMF-VO BGBl 1996/303 idgF. wegen Behinderung der Ehegattin betrugen im Jahr 2005 somit 840,33- € (189,- € für Honorare, 312,10 € für Apothekenaufwand, 339,23 € für Fahrtkosten).

Im Zusammenhang mit den im Übrigen unverändert gebliebenen Bestandteilen des Einkommensteuerbescheides 2005 resultierte aus den angeführten Änderungen ein zu versteuerndes Einkommen von 25.425,07 € und eine festgesetzte Einkommensteuer von -1.840,22 €.

Graz, am 11. Dezember 2006