



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 machte der Berufungswerber (Bw.) neben verschiedenen Werbungskosten unter der Kennzahl 476 „nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung“ im Gesamtbetrag von € 1.792,76 als außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 6. April 2009 ersuchte das Finanzamt hinsichtlich der beantragten Kosten um Aufstellung und Vorlage der Belege, um Mitteilung der Höhe der vom Dienstgeber erhaltenen Ersätze sowie um Bekanntgabe des beruflichen Zusammenhanges mit der Tätigkeit des Bw. beim Arbeitgeber und Erläuterung dieser Tätigkeit.

Mit Eingabe vom 14. April 2009 übermittelte der Bw. eine Aufstellung der Werbungskosten sowie die jeweiligen Belege und teilte ergänzend mit, dass er vom Dienstgeber keine Ersätze erhalten habe. Des Weiteren beschrieb der Bw. seine Tätigkeit bei der Firma S AG und stellte

den Zusammenhang zwischen den als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für den Computer mit seiner beruflichen Tätigkeit her.

Mit Bescheid vom 8. Mai 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2008 in der Höhe von € 865,84 fest, wobei es geltend gemachten nicht regelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung mangels Vorlage der abverlangten Unterlagen nicht berücksichtigte. Einzig Berücksichtigung fand der Freibetrag wegen eigener Behinderung in der Höhe von € 507.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, dass ihm vor Jahren Einlagen verschrieben worden seien, welche besondere Schuhe erforderten, um hineinzupassen. Im Herbst des Jahres 2007 sei es nötig gewesen, diese zu erneuern. Die Einlagen haben noch im Jahr 2007 geliefert, die dazugehörigen Schuhe erst im Jänner 2008 erworben werden können. Die medizinische Indikation habe gelautet: Vermeidung von Schmerz und Fehlstellung in Folge von Verkrampfungen, Förderung einer korrekten Haltung, Stimulation der Organe im Sinne von Fußreflexzonen-Therapie, insbesondere im Beckenbereich und Verdauungsbereich.

Im Jahr 2008 sei der Bw. auf Kur in A gewesen, deren Bewilligung im Sommer 2007 erfolgt sei. Ursprünglich sei der Aufenthalt von Mitte Dezember 2007 bis Anfang Jänner 2008 geplant gewesen. Tatsächlich habe der Kuraufenthalt vom 15.1.2008 bis 12.2.2008 stattgefunden. Der Kostenbeitrag sei noch im Jahr 2007 entrichtet und für das Jahr 2007 steuerlich geltend gemacht worden. Für 2008 seien nur jene Kosten geltend gemacht worden, die direkt während des Kuraufenthaltes entstanden seien.

Schon in den 60er Jahren habe der Medizinalrat Dr. Z dem Bw. einen warmen Bauch verschrieben. Damals habe der Bw. für sich Angora-Unterwäsche angeschafft. Dr. Y habe die Notwendigkeit für einen warmen Bauch bestätigt. Folglich sei ein Aufenthalt in einer Therme eine Bewegungstherapie, welche auch das Lymphsystem anrege. Das Lymphsystem mit den Lymphgefäßen als Leitungsbahnen sei neben dem Blutkreislauf das wichtigste Transportsystem im menschlichen Körper. Es sei auf den Transport von Nähr- und Abfallstoffen spezialisiert und entsorge in den Lymphknoten auch Krankheitserreger wie Bakterien und Fremdkörper. Gerade bei der Stoffwechselerkrankung des Bw. sei dies von Bedeutung und hätten derartige Anwendungen positiven Effekt auf den Gesundheitszustand des Bw. Der Aufenthalt habe immer mit Begleitpersonen stattgefunden, geltend gemacht worden sei jedoch immer nur der Anteil des Bw., der gelegentlich einen vergünstigten Tarif dargestellt habe.

Der Bw. habe eine Firma gefunden, deren Produkte ihm gut täten (Öle zur Behandlung, Vitaminsaft, Nahrungsergänzungsmittel). Diese Produkte würden aus England bezogen. Die

Rechnungen enthielten Nettobeträge je Produkt. Die Mehrwertsteuer werde am Ende für die gesamte Rechnung addiert und dann kämen noch die Frachtkosten dazu. Dabei handle es sich um Gruppenbestellungen für die ganze Familie. Bei den entsprechenden Rechnungen der Firma „YL“ seien jedoch jene Produkte gekennzeichnet worden, die ausschließlich für den Bw. bestimmt gewesen seien.

Der Bw. sei auch in den Genuss vieler anderer Produkte dieser Firma gekommen, welche jedoch nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden seien. Ebenso nicht geltend gemacht habe der Bw. diverse Schulungsunterlagen zum Gebrauch der Produkte.

Sofern die Frage gestellt werde, warum diese Produkte aus England bezogen und nicht in Österreich erworben würden, sei festzustellen, dass es diese Produkte in der Qualität nur bei dieser Firma gäbe. Darüber hinaus sei der Nachweis sehr kostspielig und werde somit meist zu einer Vertrauenssache. Betreffend einen Vergleich mit heimischen Produkten sei der Bw. von seinem Hausarzt an die Internationale Apotheke verwiesen worden.

Wegen eines gebrochenen Zahnes sei es für den Bw. nötig gewesen, eine Zahnkrone zu erhalten. Die Krankenkasse habe jedoch einen Kostenbeitrag abgelehnt. Warum der Krankenkasse eine gute Verdauung von Anfang an, also vom Kauen und damit die Notwendigkeit eines guten Gebisses nichts wert sei, sei dem Bw. nicht bekannt. Er habe jedenfalls keinen Kostenersatz erhalten sondern die volle Rechnung bezahlen müssen.

Der Bw. übermittelte eine Aufstellung der Zahlungen im Jahr 2008 sowie die entsprechenden Belege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2009 gab das Finanzamt der Berufung insofern statt, als es die Einkommensteuer 2008 von bisher € 865,84 auf € 559,27 herabsetzte.

Mit Eingabe vom 20. Oktober 2009 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass ihm der Orthopäde im Jahr 2007 Einlagen verschrieben habe, welche er im Dezember 2007 bei der Firma Kerkoc gekauft habe. Damals habe es keine für den Bw. dazupassenden Schuhe gegeben, weswegen diese extra für ihn bestellt worden seien. Nach Eintreffen der Schuhe habe sie der Bw. im Jänner 2008 kaufen können. Auch für das Jahr 2007 sei um Vorlage der Rechnungen gebeten worden. Die Einlagen seien geprüft und genehmigt worden. Da diese vom Arzt verordneten speziellen Einlagen jedoch ohne den dazupassenden Schuh wertlos seien, mögen die Schuhe anerkannt werden.

Betreffend die Aufwendungen für die Warmwassertherapie brachte der Bw. vor, dass der Besuch der Therme in Anwesenheit einer ausgebildeten Heilmasseurin und somit unter

Aufsicht und Anleitung eines speziell geschulten Personals erfolgt sei. Die Voraussetzungen für eine Heilbehandlung zu therapeutischen Zwecken seien somit erfüllt, da die Besuche zur Linderung der Krankheit beitragen würden. Da die Heilmasseurin die Ehegattin des Bw. sei, seien auch keine Rechnungen für die Therapie ausgestellt worden. Es sei nicht einmal der Eintrittspreis für die Therapeutin, sondern lediglich der Eintrittspreis für den Bw. geltend gemacht worden.

Mit Rechnungsdatum vom 30. Juni 2008 seien Schulungskosten in der Höhe von € 199 bei der Firma „YL“ geltend gemacht worden. Dies sei der Preis für eine Person für ein dreitägiges Training zu den Produkten und therapeutischen Anwendungen. Mit dem Wissen um diese therapeutischen Anwendungen sei eine Linderung der Krankheit des Bw. möglich. Obwohl er für drei Personen gezahlt habe, seien nur die Ausgaben für eine Person geltend gemacht worden.

Betreffend die Zahnkrone brachte der Bw. vor, dass seine Behinderung aus mehreren Komponenten bestehe, eine davon sei die Verdauung, welche im Mund beginne und die Zähne dafür das Werkzeug seien. Eine umfangreiche Sanierung vor vielen Jahren habe damals eine deutliche Besserung bewirkt. Somit bestehe ein direkter Zusammenhang von funktionstüchtigen Zähnen und der Behinderung des Bw. Da die Zahnkrone die Funktion fehlender Körperteile erfülle, seien die Aufwendungen für die Zahnkrone anzuerkennen.

Betreffend die „YL“ Produkte merkte der Bw. noch an, dass es ihm unverständlich sei, dass diese Naturprodukte – im Gegensatz zu Pharmaprodukten - nicht anerkannt würden, zumal ihm die Verwendung dieser Produkte die Einnahme diverser anderer Medikamente erspart habe.

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

Gemäß § 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. Ist es zu einem derartigen Vermögensabfluss gekommen, setzt dessen Berücksichtigung nach § 34 EStG weiters voraus, dass die Belastung 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 des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen, Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 - 5 EStG).

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 soweit diese damit im Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (z.B. ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6, 5. Teilstich EStG). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idGF (im Folgenden BMF-VO), gewährt in § 2 Pauschbeträge für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung und 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.

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

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung erwachsen Kosten der eigenen Erkrankung aus tatsächlichen Gründen 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.

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.

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 zwangsläufig erwachsen 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).

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 VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten 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 Hilfsmittel oder Behandlungen angewendet, die nicht unter § 4 der BMF-VO subsumierbar sind, - etwa weil sie regelmäßig anfallen oder weil sie nicht als Hilfsmittel oder Heilbehandlungen qualifizierbar sind - kommt § 34 Abs. 6, fünfter 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.).

Aufgrund der dargestellten Erfordernisse bilden bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen jedenfalls keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; 19.2.1992, 87/14/0116).

Ebenso fehlt es 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.

Dies trifft immer wieder auf Mittel bzw. Behandlungsformen aus dem Bereich der Außenseiter-, Komplementär-, Alternativ- bzw. Naturmedizin zu. Jedoch ist den durch solche Maßnahmen verursachten Kosten die Eignung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG nicht von vorne herein bzw. in jedem Fall abzusprechen. Entscheidend ist, ob die Wirkungsweise eines Mittels bzw. einer Behandlung im konkreten Einzelfall hinreichend nachgewiesen wird. Die Beweisführung obliegt dabei dem, der die Berücksichtigung der Kosten begehrt.

Die Judikatur zum Sozialversicherungsrecht gibt Anhaltspunkte für eine sachgerechte Abgrenzung. Der OGH sieht keineswegs nur Kosten von nach dem ArzneimittelG zugelassenen Medikamenten oder von wissenschaftlich anerkannten Behandlungsmethoden als erforderlich, zweckmäßig bzw. medizinisch notwendig an. Dies könne durchaus auch auf Kosten für so genannte Außenseitermethoden, d.h. für wissenschaftlich noch nicht allgemein gesicherte Behandlungsmethoden, zutreffen. Allerdings müsse deren Wirksamkeit in der Form erwiesen sein, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung verwiesen werden könne und dieser sich nicht nur auf die bloß subjektive Besserung bestehender Beschwerden beschränke. Dies setze voraus, dass der Erfolg nicht nur in Einzelfällen sondern typischer Weise erzielt wird. Dazu müsse der Nachweis erbracht werden, dass die Wirkung in einer für die Bildung eines Erfahrungssatzes ausreichenden Zahl von Fällen eingetreten ist oder zumindest im konkreten Fall des Antragstellers tatsächlich erfolgreich war bzw. aufgrund der bisherigen Erfahrungen ein Erfolg erwartet werden durfte (OHG 24.10.2000, 10 ObS 294/00h; 26.3.1996 10 ObS 52/96; 9.4.1995, 10 ObS 20/95 u.a.).

Diese Kriterien können auch für den abgabenrechtlichen Bereich herangezogen werden, wenn die Kosten für Außenseitermedizin zu beurteilen sind. Doch kann damit nur eine medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahmen dem Grunde erwiesen werden. Für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung im steuerlichen Sinn bedarf es darüber hinaus auch der sonstigen Voraussetzungen des § 34 EStG.

§ 34 EStG gibt für die Form des Nachweises keine Beweisregeln vor. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist jeweils nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Einer typisierenden oder wirtschaftlichen Betrachtungsweise erteilt der VwGH eine Absage (VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; 3.3.1992, 88/14/0011).

Im Allgemeinen erweist sich eine im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes (und damit vor der Anwendung) erstellte, **ärztliche Verordnung** als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme. Doch ist dies keineswegs die einzige Möglichkeit einer Nachweisführung. Es ist letztlich Sache des Antragstellers, der Behörde jene Beweismittel zur Verfügung zu stellen, die eine Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen im oben dargestellten Sinn erlauben.

Selbstmedikation durch einen medizinischen Laien oder Behandlungen durch medizinisch nicht ausgebildete bzw. geschulte Personen genügen dafür nicht. Aber auch mit einer außerhalb eines ärztlichen 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. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen.

Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, 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 auf eine dynamische Betrachtungsweise zu achten (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 stehen, dennoch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen.

Auch hier lässt das Sozialversicherungsrecht einen Vergleich zu. Demnach umfasst der Heilmittelbegriff grundsätzlich nicht allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens (wie Fieberthermometer, Wundbenzin, weit verbreitete Kräutertees u.ä.). Die Abgrenzung wird lt. OGH durch Veränderungen der ökonomischen Situation breiter Bevölkerungskreise beeinflusst.

Den Besuch eines Thermalbades, ohne sich dort unter Aufsicht oder Anleitung eines Arztes oder einer geeigneten Person einer Behandlung zu unterziehen, ordnet der OGH etwa in Hinblick auf das stark gestiegene Gesundheitsbewusstsein in weiten Teilen der Bevölkerung dem Bereich der allgemeinen Lebensführung zu. Nur Maßnahmen unter ärztlicher Aufsicht, die durch speziell geschultes Personal erbracht werden, könnten den therapeutischen Zweck gewährleisten oder medizinisch unerwünschte Nebenwirkungen verhindern und seien daher als Heilmittel zu qualifizieren (OGH 5.12.2000, 10 ObS 311/00h).

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Amtsarzt beim Bw. mit Bescheid vom 19. Mai 2003 (Formular L 38) eine 85%ige Minderung der Erwerbstätigkeit wegen Gallen-, Leber und Nierenkrankheit festgestellt hat.

Auf Grund der nachgewiesenen Behinderung und Krankendiätverpflegung hat das Finanzamt den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG in der Höhe von € 507 jährlich sowie den pauschalen Freibetrag für die Gallendiät in der Höhe von € 612 berücksichtigt.

Der Bw. beantragt jedoch darüber hinaus die Berücksichtigung von nicht regelmäßigen Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im Ausmaß von insgesamt € 1.792,76:

1) Kerkoc Schuhe:

Fest steht, dass für die seitens des Bw. geltend gemachten orthopädischen Schuhe keine ärztliche Verordnung vorgelegt wurde. Da jedoch die orthopädischen Einlagen im vergangenen Jahr infolge der ärztlichen Verordnung steuerliche Berücksichtigung fanden, und diese Einlagen lediglich mit den entsprechenden orthopädischen Schuhen getragen werden können, sind Einlagen und Schuhe als eine Einheit zu betrachten. Die Aufwendungen für die orthopädischen Schuhe im Ausmaß von € 170 sind daher anzuerkennen.

2) Kuraufenthalt in Aflenz:

Zum Kuraufenthalt in Aflenz legte der Bw. Rechnungen für die Anreise zum Kurort sowie für die Heimreise vom Kurort vor. Diese Kosten wurden in Höhe des Kilometergeldes für eine Strecke von 120 km seitens des Finanzamtes anerkannt.

Des Weiteren begehrte der Bw. Fahrtkosten für Besuchsfahrten der Ehegattin sowie Verpflegungskosten bei der Anreise, für Besucher und beim Abschied. Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass diese Kosten mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Laut Vorbringen im Vorlageantrag ist dies für den Bw. auch nachvollziehbar.

3) Warmwassertherapie Bewegung Lymphsystem:

Zur Warmwassertherapie legte der Bw. Rechnungen für den Eintritt in verschiedene Thermen (Therme Wien GmbH und Bad Schallerbach GmbH) vor.

Eine ärztliche Verordnung blieb der Bw. schuldig. Auch auf andere Weise wurde die medizinische Notwendigkeit dieser Warmwassertherapie nicht nachgewiesen. Die allgemein gehaltenen Ausführungen, wonach die Thermenbesuche zur Linderung der Krankheit beitragen würden, entsprechen den bereits erläuterten Anforderungen an die Nachweisführung in keiner Weise.

Die vorgelegten Unterlagen belegen keine über das Ausmaß jener Thermalkuren hinausgehende, medizinische Indikation, die im zuvor zitierten OGH-Erkenntnis als Ausfluss des allgemein gestiegenen Gesundheitsbewusstseins der Bevölkerung erachtet werden. Den Merkmalen einer medizinisch notwendigen Therapie im Sinne der dargestellten Judikatur zu § 34 EStG wird damit keinesfalls entsprochen. Dem Aufwand mangelt es daher nicht nur am Nachweis der medizinischen Notwendigkeit sondern auch an der Außergewöhnlichkeit.

Da der Bw. somit seiner im Rahmen des § 34 EStG erhöhten Nachweispflicht nicht nachgekommen ist, waren die Aufwendungen nicht anzuerkennen.

#### *4) NingXia Red-YL Produkte (Nahrungsmittelergänzung) und Schulungskosten:*

Der Bw. legte Rechnungen für verschiedene NingXia Red-YL Produkte (Öle, Vitaminsäfte, Nahrungsergänzungsmittel und Therapiemöglichkeiten) im Gesamtbetrag von € 769,01 vor und brachte dazu vor, dass diese Naturprodukte therapeutische/medizinische Qualität hätten und ihm und seiner Familie gut täten. Da die Verwendung dieser Produkte dem Bw. die Einnahme diverser anderer Medikamente erspart hätte, sei es für ihn unverständlich, dass diese Naturprodukte nicht anerkannt würden, während Produkte der Pharmaindustrie sehr wohl Berücksichtigung fänden.

Dazu ist zu sagen, dass es der Bw. auch hier verabsäumt hat, eine ärztliche Verordnung zur Einnahme dieser Nahrungsergänzungsmittel vorzulegen. Dies ist zwar insofern nachvollziehbar, als dem Bw. – wie er selbst vorbringt – in Österreich kein Arzt bekannt sei, der diese Produkte verschreibe, doch ist es nicht Sache des Unabhängigen Finanzsenates, die Wirksamkeit der vom Bw. verwendeten Produkte zu beurteilen. Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates ist es vielmehr, die Zwangsläufigkeit des geltend gemachten Aufwandes im Sinne des § 34 EStG zu klären. Insofern wäre in jedem Fall der Nachweis der Zwangsläufigkeit der Kosten im oben erläuterten Sinn erforderliche gewesen. Dieser wurde aber durch die vom Bw. vorgelegten Unterlagen in keiner Weise erbracht.

Die seitens des Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen sind daher als Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung zu werten.

Da die Kosten für die Nahrungsmittelergänzungsmittel nicht zu gewähren sind, können auch die Schulungskosten (€ 199) für ein dreitägiges Training zur therapeutischen Anwendung derselben Produkte keine Berücksichtigung finden.

Sofern der Bw. die Berücksichtigung der Schulungskosten als Ausbildungskosten begehrt, ist darauf hinzuweisen, dass Ausbildungskosten Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen, darstellen und eine Abzugsfähigkeit gemäß § 16 EStG nur dann gegeben ist, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Dies ist im Falle des Bw. auszuschließen.

#### 5) Zahn-Krone

Der Bw. machte weiters die Kosten einer Zahnkrone in Höhe von € 195, für welche seitens der Krankenkasse kein Ersatz geleistet wurde, als Krankheitskosten geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem Zusammenhang mit

der Behinderung steht (z.B. Kosten der Augenoperation eines wegen Beinamputation Behinderten), neben den Pauschbeträgen des § 35 EStG bzw. den tatsächlich aus der Behinderung erwachsenden Kosten nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG geltend gemacht werden, also durch Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG (vgl. VwGH 28.9.1983, Zl. 82/13/0111, v. 28.5.1986, Zl. 85/13/0119 u.v. 18.5.1995, Zl. 93/15/0079).

Der Bw. bringt diesbezüglich vor, dass die Aufwendungen für die Zahnkrone in einem direkten Zusammenhang mit seiner Krankheit stünden, weil eine Komponente seiner Behinderung die Verdauung sei und diese im Mund beginne. Da die Zahnkrone die Funktion fehlender Körperteile übernehme, bestehe ein direkter Zusammenhang zwischen funktionstüchtigen Zähnen und der Behinderung des Bw.

Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden. Zum einen gibt es für den vom Verwaltungsgerichtshof (siehe oben) geforderten ursächlichen Zusammenhang der Krankheitskosten mit der Behinderung keinen konkreten Nachweis, zum anderen entspricht es auch nicht der Lebenserfahrung, Kosten für Zahnkronen als krankheitsbedingte Folgeerscheinungen einer Gallenerkrankung anzunehmen, zumal solche Zahnersatzkosten auch eine Vielzahl anderer Personen treffen, die an keiner Gallenkrankheit leiden.

Daraus resultiert im Ergebnis, dass die zu beurteilenden Zahnersatzkosten zwar grundsätzlich Krankheitskosten darstellen, diese jedoch nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung stehen und daher im Rahmen des § 34 Abs. 1 EStG nur nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden können.

Insgesamt kommt der Unabhängige Finanzsenat somit zum Schluss, dass als außergewöhnliche Belastung des Bw. im Jahr 2008 neben den pauschalen Freibeträgen nur der vom Bw. selbst getragene Aufwand für die orthopädischen Schuhe in der Höhe von € 170 zu berücksichtigen sind.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Jänner 2010