



GZ. RV/2004-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw., dessen nachgewiesener Grad der Behinderung 30 % beträgt, beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 die Berücksichtigung von

Aufwendungen in Höhe von € 5.198,67 als außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung (nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung).

Wie der dazu vorgelegten detaillierten Auflistung zu entnehmen und durch Unterlagen belegt ist, wurden vom Bw. im Jahr 2003 € 1.554,90 für einen Kuraufenthalt in Bad Schallerbach, € 1.315,00 für Massagen, € 1.520,00 für Vitaminpräparate, € 161,49 für Schuhe und Einlagen sowie € 647,28 für Medikamentengebühren aufgewendet.

Die mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 vom 7. April 2004 vom Finanzamt vorgenommene Beurteilung dieser vom Bw. als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 5.198,67 stellt sich wie folgt dar: Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt (€ 1.554,90), für die Massagen (€ 1.315,00), für die Vitaminpräparate (€ 1.520,00) und für die Schuhe und Einlagen (€ 161,49) wurden als außergewöhnliche Belastungen mit Abzug des Selbstbehaltes behandelt.

Diese Aufwendungen in Höhe von insgesamt € 4.551,39 wurden bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 5.959,38 nicht überstiegen. Der Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) in Höhe von € 75,00 sowie ein Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung (Diabetes mellitus Typ II) in Höhe von € 840,00 wurden gewährt. Die vom Bw. geltend gemachten € 647,28 für Medikamentengebühren wurden als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt.

In der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 vom 10. April 2004 beantragte der Bw. die Abänderung des angefochtenen Bescheides.

Die Berufungsbegehren lauten auf Berücksichtigung der geltend gemachten Krankheitskosten ohne Abzug des Selbstbehaltes sowie des entrichteten ÖGB-Beitrages in Höhe von € 21,60 bei der Einkommensermittlung.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 18. Mai 2004 wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Der ÖGB-Beitrag in Höhe von € 21,60 wurde bei der Einkommensermittlung als Werbungskosten in Abzug gebracht.

Dem Begehr des Bw., seine Aufwendungen für den Kuraufenthalt (€ 1.554,90), für die Massagen (€ 1.315,00), für die Vitaminpräparate (€ 1.520,00) und für die Schuhe und Einlagen (€ 161,49) als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen, wurde vom Finanzamt nicht entsprochen. Die Begründung dieser

Entscheidung erschöpft sich in der Aussage, dass die Höhe dieser Aufwendungen den Selbstbehalt nicht übersteige. Die Gründe für die Beurteilung der betreffenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen mit Abzug des Selbstbehaltes wurden nicht dargelegt.

In dem seinem Inhalt nach als Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu wertenden Anbringen vom 11. Juni 2004 brachte der Bw. vor, dass die betreffenden Ausgaben in Höhe von insgesamt € 4.551,39 in direktem Zusammenhang mit seinen Erkrankungen (laut fachärztlichen Gutachten) stehen würden und beantragte abermals die Berücksichtigung dieser außergewöhnlichen Belastungen ohne Abzug des Selbstbehaltes. Als Nachweis für seine Gesundheitsschädigungen legte er einen Bescheid des Bundessozialamtes vom 10. September 2001 sowie ein dazu gehöriges ärztliches Sachverständigengutachten vom 12. Juli 2001, nach welchem der festgestellte Grad der Gesamtminderung der Erwerbstätigkeit des Bw. 30 % beträgt, vor.

In der Folge wurden vom Finanzamt Sachverhaltsmittlungen betrieben. Das Schreiben des Finanzamtes (Ersuchen um Ergänzung) vom 26. August 2004 hat folgenden Inhalt: *"Lt. ha. Aktenlage resultiert Ihre Behinderung aus Ihrer Diabetes. Sie werden daher gebeten dem Finanzamt den Zusammenhang der von Ihnen geltend gemachten Krankheitskosten mit Ihrer Behinderung zu erläutern (Neuromultifit, Viagra). Bezüglich der Kur werden Sie gebeten die ärztliche Verschreibung vorzulegen bzw. den Kurplan. Weiters werden Sie ersucht mitzuteilen, ob die Kur unter ärztlicher Aufsicht stattfand und ein Kostenersatz der Krankenkasse gewährt wurde. Im Hinblick auf die Vitaminpräparate werden Sie ebenfalls um Vorlage der ärztlichen Verschreibung ersucht."*

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens teilte der Bw. mit Anbringen vom 25. September 2004 folgendes mit: Das dem Finanzamt bereits vorgelegte ärztliche Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes über die bestehende Behinderung werde in Kopie nochmals vorgelegt. Gemäß diesem Gutachten sei dem Bw. wegen degenerativer Gelenks- und Wirbelsäulenveränderungen 30 % und wegen Diabetes mellitus Typ II 10 %, insgesamt ein Grad der Behinderung von 30 % zuerkannt worden. Durch die Erkrankungen würden jene Beschwerden ausgelöst, welche teils medikamentös, aber auch mit Vitaminpräparaten sowie mit Kuraufenthalt und entsprechenden Therapien behandelt würden.

Zum Medikament Viagra werde der Befund der urologischen Abteilung des Krankenhauses Lainz sowie die fachärztliche Verordnung als Mehrfachrezept nach Bedarf vorgelegt. Zum Kuraufenthalt werde die Kurverordnung mit Therapieplan vorgelegt. Die Kur habe unter kurärztlicher Aufsicht stattgefunden. Es sei kein Kostenersatz von der Krankenkasse geleistet worden, da die dem Bw. innerhalb von fünf Jahren zu bewilligende Kur bereits konsumiert

gewesen sei. Die Vitaminpräparate seien in Österreich rezeptfrei erhältlich, weshalb keine ärztliche Verschreibung vorliege.

In einem an den unabhängigen Finanzsenat gerichteten Schreiben vom 28. Dezember 2004 brachte der Bw. folgendes vor: Alle seine Behinderungen stünden in direktem Zusammenhang mit seinen degenerativen Abnützungen an der Wirbelsäule und an den Gelenken. Auf Grund der vielen betroffenen Gelenke sei aus diesem Grund alleine eine Minderung der Erwerbstätigkeit von 30 % festgestellt worden. Die mit 10 % bewertete Krankheit Diabetes mellitus Typ II erhöhe diesen Prozentsatz nicht. Die Erkrankungen führten zu einem dauernd erhöhten Muskeltonus mit Fehlhaltungen und Muskelverspannungen, welche ständig Schmerzen verursachten. Diese Verspannungen beeinträchtigten auch die inneren Organe. Erst vor kurzen sei dagegen ein neues Medikament verordnet worden. Der Bw. habe sich an die Arbeiterkammer Niederösterreich um Hilfe gewandt, da vom Finanzamt die betreffenden Aufwendungen nur mit der Krankheit Diabetes mellitus Typ II in Zusammenhang gebracht worden seien und nicht mit den anderen Behinderungen. Auf Anraten der Arbeiterkammer Niederösterreich habe er am 11. Juni 2004 abermals eine Kopie des Gutachtens des Bundessozialamtes dem Finanzamt übersandt. Da in dem Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 28. August 2004 wiederum von einer Behinderung allein aus dem Grunde der Krankheit Diabetes mellitus Typ II ausgegangen worden sei, habe der Bw. nochmals eine Kopie des Gutachtens des Bundessozialamtes dem Finanzamt vorgelegt. Vitaminpräparate bzw. homöopathische Heilmittel nehme der Bw. seit langem auf Empfehlung seines Arztes. Da diese frei erhältlich seien und die Krankenkasse keine Zuschüsse leiste, gebe es dafür keine schriftliche Verordnung. Jene Mittel, die rezeptpflichtig seien, seien sehr wohl verordnet worden. Ein Kuraufenthalt sei dem Bw., ärztlich verordnet und auch von der Krankenkasse bewilligt worden, jedoch sei der Behandlungserfolg ungenügend gewesen. Daraufhin habe er auf Anraten seines Arztes Ganzkörpermassagen in einem privaten Massageinstitut in Anspruch genommen, da zehnminütige Massagen keinen Erfolg zeitigten. Diese intensiven Massagen hätten die Beschwerden des Bw. gelindert. Der Arzt habe anschließend die Absolvierung einer Kur in einem Schwefelbad empfohlen. Da schon vor Jahren eine Kur in Bad Schallerbach sehr erfolgreich gewesen sei, habe er sich für die Absolvierung der Kur in diesem Bad entschieden. Durch die Massagen und die Kur in Bad Schallerbach sei er mehr als sieben Monate fast beschwerdefrei gewesen. Ein Antrag auf Bewilligung des Kuraufenthaltes bei der Krankenkasse habe der Bw. nicht gestellt, da ihm eine Kur auf Kosten der Krankenkasse vor Jahresfrist bewilligt worden sei, wenn auch mit ungenügendem Erfolg. Auf seine telefonische Anfrage habe man ihm mitgeteilt, dass nur zwei Kuraufenthalte innerhalb von fünf Jahren

bewilligt würden. Aus den Informationsbroschüren der Finanzverwaltung sei nicht zu entnehmen, dass Kurkosten vom Finanzamt nur anerkannt würden, wenn sie von der Krankenhasse vorher bewilligt worden seien. Hätte der Bw. das gewusst, hätte er sich dementsprechend verhalten. Zu den Aufwendungen für die Gesundheitsschuhe: Dem Bw. seien von seinem Facharzt für Orthopädie von einem orthopädischen Schuhmacher anzupassende Einlagen für die Schuhe verordnet worden. Da laut Mitteilung des orthopädischen Schuhmachers die Schuhe des Bw. für die Anpassung der Einlagen zu groß gewesen seien, habe er kleinere Schuhe kaufen müssen, welche dann mehrmals gedehnt und an die Füße angepasst worden seien. Zu den Medikamenten: Der Bw. nehme keine Medikamente gegen Kopfschmerz und Gemütsverstimmung etc. Im Gegenteil, es seien Medikamente abgesetzt worden, da sich die Nebenwirkungen massiver auswirken als die ursächlichen Beschwerden. Die Verspannungen an den inneren Organen (Magen- und Darmbereich) seien auch vom Urologen bei der jährlichen Prostatauntersuchung festgestellt worden. Auf Grund der sexuellen Probleme sei dem Bw. das Medikament Viagra ärztlich verordnet worden. Dieses Medikament werde von ihm nicht als Droge, sondern allein zum normalen Lebensablauf – wie vom Urologen angeraten – eingenommen. Alle dem Bw. von seinen behandelnden Ärzten verordneten Medikamente seien auf Grund der Schmerzen im Nacken- und Schulterbereich, dem gesamten Rücken sowie der Gelenke verordnet worden. Dazu seien noch Medikamente wegen chronischer Sinusitis und Tinnitus sowie Augen- und Bluthochdruck verordnet worden. Laut Aussagen der behandelnden Ärzte stammten fast alle Nebenbeschwerden von den degenerativen Veränderungen an Wirbelsäule und Gelenken. Alle diese Erkrankungen seien auch mit den entsprechenden ärztlichen Befunden bei der ärztlichen Untersuchung aus Anlass der Erstellung des ärztlichen Sachverständigengutachtens durch das Bundessozialamt vorgebracht worden. Der Kuraufenthalt und alle Behandlungen seien vom Bw. aus medizinischen Gründen in Anspruch genommen worden. Der Therapieplan und die Behandlungen der Kur seien vom Kurarzt auf Grund einer Untersuchung und den vorgelegten Befunden inklusive Röntgenbilder erstellt worden. Über den Kurerfolg habe es auch eine Zwischen- und eine Abschlussuntersuchung gegeben.

Um zur Sachverhaltsklärung beitragen zu können, werde um einen mündlichen und persönlichen Erörterungstermin ersucht.

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

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach

Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einem Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens € 7.300,00 6 %, mehr als € 7.300,00 bis € 14.600,00 8 %, mehr als € 14.600,00 bis € 36.400,00 10 %, mehr als € 36.400,00 12 %. Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und für jedes weitere Kind (§ 106).

Gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 sind, wenn im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten sind, als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können unter anderem Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, 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.

Die für den gegenständlichen Fall maßgeblichen, in § 35 EStG 1988 normierten, speziellen gesetzlichen Regelungen für außergewöhnliche Belastungen von behinderten Personen sind:

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindengeld) erhält.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach den §§ 7 und 9 Abs. 1 des Kriegsopfersversorgungsgesetzes 1957.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % bis 34 % jährlich ein Freibetrag von € 75,00 gewährt.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 vom Gesetzgeber normierten Verordnungsermächtigungen, berechtigen den Bundesminister für Finanzen die gesetzlichen Bestimmungen § 34 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 im Hinblick auf behinderte Personen durch Verordnung näher zu konkretisieren.

Auf der Grundlage dieser Verordnungsermächtigungen wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl.Nr. 303/1996, erlassen. Der für den gegenständlichen Fall relevante Inhalt dieser Verordnung ist:

Gemäß § 1 Abs. 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Gemäß § 1 Abs. 3 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Zuckerkrankheit € 70,00 pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Beim Bw. bestand im Jahr 2003 nachweislich ein Grad der Behinderung von 30 %. Aus diesem Grunde hatte er jedenfalls gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 einen Rechtsanspruch auf Gewährung eines Freibetrages, dessen Höhe gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 35 Abs. 3 EStG 1988 € 75,00 betrug. Dieser Freibetrag wurde ihm vom Finanzamt zuerkannt.

Wie dem ärztlichen Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes vom 12. Juli 2001 zu entnehmen ist, beruht der beim Bw. festgestellte Grad der Behinderung von 30 % auf einer degenerativen Gelenks- und Wirbelsäulenveränderung. Weiters ist in diesem Gutachten die Krankheit Diabetes mellitus Typ II (Zuckerkrankheit) mit 10 % bewertet worden, was jedoch keine Auswirkung im Sinne einer Zurechnung dieses Prozentsatzes auf den wegen der degenerativen Gelenks- und Wirbelsäulenveränderung festgestellten Grad der Behinderung von 30 % hatte.

Aus § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastung ergibt sich, dass für die Berücksichtigung von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Zuckerkrankheit ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten € 70,00 pro Kalendermonat (Pauschbetrag) ein auf diese Krankheit zurückzuführender Grad der Behinderung von mindestens 25 % Voraussetzung ist.

Da der Grad der Behinderung wegen Zuckerkrankheit laut dem ärztlichen Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes beim Bw. nur 10 % ausmachte und keinen Einfluss auf den Gesamtgrad der Behinderung von 30 % hatte, bestand mangels

Vorliegens der rechtlichen Voraussetzungen kein Rechtsanspruch auf Gewährung des Pauschbetrages von € 840,00 (€ 70,00 pro Kalendermonat x 12 Kalendermonate).

Die Gewährung dieses Pauschbetrages durch das Finanzamt ist somit nicht zu Recht erfolgt. Daher wird der angefochtene Bescheid entsprechend abgeändert.

Betreffend die vom Bw. im Jahr 2003 als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes geltend gemachten Aufwendungen für einen Kuraufenthalt in Bad Schallerbach in Höhe von € 1.554,90 wurden lediglich eine Kurverordnung eines Kurarztes, eine Aufenthaltsbestätigung für den Zeitraum 16. September 2003 bis 7. Oktober 2003, eine Rechnung der Eurotherme Bad Schallerbach sowie eine Rechnung eines Hotels über die dreiwöchige Schwefelthermalkur mit Vollpension vorgelegt.

Dazu ist festzustellen, dass grundsätzlich nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung führt.

Begeht der Abgabepflichtige die Anerkennung von Aufwendungen für einen Kuraufenthalt als außergewöhnliche Belastungen, so muss er die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsenen dieser Aufwendungen nachweisen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zum Nachweis der Zwangsläufigkeit die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Auch im Falle eines durch ärztliches Sachverständigengutachten festgestellten Grades der Behinderung besteht diese Verpflichtung zum Nachweis einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von konkreten Heilbehandlungen. Die Berücksichtigung von Aufwendungen behinderter Personen für Heilbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes setzt überdies den Nachweis des Zusammenhangs der betreffenden Kosten mit der Behinderung voraus.

Dies ergibt sich aus § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, wonach bei behinderten Personen "*Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß*" zu berücksichtigen sind.

Die vom Bw. vorgelegten Unterlagen können entsprechend der dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht als ausreichender Nachweis für die Notwendigkeit des Kuraufenthaltes angesehen werden.

Zumal keine Zuschüsse der gesetzlichen Sozialversicherung gewährt wurden, hätte ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, vorgelegt werden müssen.

Der Aufforderung des Finanzamtes (Ersuchen um Ergänzung) vom 26. August 2004 zur Vorlage einer ärztlichen Verschreibung ist der Bw. aber nicht nachgekommen.

Da es somit – abgesehen vom Fehlen eines geeigneten Nachweises für den Zusammenhang der Inanspruchnahme des Kuraufenthaltes mit der Behinderung - bereits an einem geeigneten Nachweis für die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 3 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit des Erwachsens der betreffenden Aufwendungen ermangelt, kann diesen Aufwendungen nicht der Charakter von außergewöhnlichen Belastungen beigemessen werden.

Demnach ist die (ohne steuerliche Auswirkungen gebliebene) Behandlung des Betrages von € 1.554,90 als außergewöhnliche Belastungen mit Abzug des Selbstbehaltes durch das Finanzamt nicht zu Recht erfolgt. Der angefochtene Bescheid wird entsprechend abgeändert.

Soweit der Bw. die seiner Ansicht nach mangelhafte Aufklärung über die Nachweispflichten bei Kurkosten in Informationsbroschüren der Finanzverwaltung anspricht, ist generell anzumerken, dass der Inhalt solcher Broschüren nicht den Charakter geltenden Rechts hat und daher bei der Rechtsanwendung keine Beachtung finden kann.

Betreffend die vom Bw. als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes geltend gemachten Aufwendungen für im Jahr 2003 konsumierte Massagen wurden lediglich drei Rechnungen eines Fachinstitutes für Massage in Gesamthöhe von € 1.315,00 vorgelegt. Laut den Angaben auf diesen Rechnungen wurden vom Bw. "10 x *Rückenmassage u. Bein*" um € 525,00, "10 x *Massage ges. WS*" um € 395,00 und "10x *Rückenmassage 45 min.*" um € 395,00 in Anspruch genommen.

Für die Inanspruchnahme dieser Massagen wurde keine ärztliche Verschreibung vorgelegt. Aus den Vorbringen des Bw. geht auch eindeutig hervor, dass es diesbezüglich lediglich einen ärztlichen Rat im Sinne einer Empfehlung (Formulierung des Bw. in seinem Schreiben an den unabhängigen Finanzsenat vom 28. Dezember 2004: "... auf anraten meines Arztes ...") gibt.

Dazu ist festzustellen, dass grundsätzlich nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Therapie zu einer außergewöhnlichen Belastung führt.

Begehr der Abgabepflichtige die Anerkennung von Aufwendungen für Therapien, wie im gegenständlichen Fall Massagen, so muss er die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen nachweisen.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von Therapien wie Massagen ist die Vorlage eines vor deren Inanspruchnahme ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit dieser Maßnahmen ergibt, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einer Therapie 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.

Auch im Falle eines durch ärztliches Sachverständigengutachten festgestellten Grades der Behinderung besteht diese Verpflichtung zum Nachweis einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von konkreten Heilbehandlungen. Die Berücksichtigung von Aufwendungen behinderter Personen für Heilbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug des Selbstbehaltes setzt überdies den Nachweis des Zusammenhangs der betreffenden Kosten mit der Behinderung voraus.

Dies ergibt sich aus § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, wonach bei behinderten Personen "*Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß*" zu berücksichtigen sind.

Die vom Bw. vorgelegten Unterlagen können demnach nicht als ausreichender Nachweis für die Notwendigkeit der betreffenden Massagen angesehen werden.

Zumal keine Zuschüsse der gesetzlichen Sozialversicherung gewährt wurden, hätte ein vor Inanspruchnahme der Massagen ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit dieser Behandlungen ergibt, vorgelegt werden müssen.

Da es somit – abgesehen vom Fehlen eines geeigneten Nachweises für den Zusammenhang der Inanspruchnahme der Massagen mit der Behinderung - bereits an einem geeigneten Nachweis für die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 3 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit des Erwachsens der betreffenden Aufwendungen ermangelt, kann diesen Aufwendungen nicht der Charakter von außergewöhnlichen Belastungen beigemessen werden.

Demnach ist die (ohne steuerliche Auswirkungen gebliebene) Behandlung des Betrages von € 1.315,00 als außergewöhnliche Belastungen mit Abzug des Selbstbehaltes durch das Finanzamt nicht zu Recht erfolgt. Der angefochtene Bescheid wird entsprechend abgeändert.

Betreffend die vom Bw. im Jahr 2003 als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes geltend gemachten Aufwendungen für Vitaminpräparate in Höhe von € 1.520,00 wurden lediglich mit "Rechnung/Lieferschein" übertitelte Unterlagen sowie ein Kunden-Informationsblatt des Anbieters der Mittel vorgelegt.

Wie vom Bw. in seinem Schreiben an den unabhängigen Finanzsenat vom 28. Dezember 2004 mitgeteilt wurde, nehme er diese frei erhältlichen Präparate seit langem auf Empfehlung seines Arztes ein.

Dazu ist festzustellen, dass grundsätzlich nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen empfohlene Einnahme von Vitaminpräparaten zu einer außergewöhnlichen Belastung führt.

Begeht der Abgabepflichtige die Anerkennung von Aufwendungen für derartige Präparate, so muss er die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsenen dieser Aufwendungen nachweisen. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit ist die Vorlage eines vor deren Inanspruchnahme ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit der Anwendung dieser Vitaminpräparate ergibt, erforderlich.

Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu solchen Mitteln 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.

Auch im Falle eines durch ärztliches Sachverständigengutachten festgestellten Grades der Behinderung besteht diese Verpflichtung zum Nachweis einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von konkreten Heilmitteln. Die Berücksichtigung von Aufwendungen behinderter Personen für Heilmittel als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug eines Selbstbehaltes setzt überdies den Nachweis des Zusammenhangs der betreffenden Kosten mit der Behinderung voraus.

Dies ergibt sich aus § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, wonach bei behinderten Personen "*Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß*" zu berücksichtigen sind.

Die vom Bw. vorgelegten Unterlagen können nicht als ausreichender Nachweis für die Notwendigkeit der betreffenden Vitaminpräparate angesehen werden.

Zumal keine Zuschüsse der gesetzlichen Sozialversicherung gewährt wurden, hätte ein vor Inanspruchnahme der Vitaminpräparate ausgestelltes ärztliches Zeugnis, aus dem sich die Notwendigkeit dieser Heilmittel ergibt, vorgelegt werden müssen.

Der Aufforderung des Finanzamtes vom 26. August 2004 (Ersuchen um Ergänzung) zur Vorlage einer ärztlichen Verschreibung für diese Präparate wurde vom Bw. nicht entsprochen.

Da es somit – abgesehen vom Fehlen eines geeigneten Nachweises für den Zusammenhang der Inanspruchnahme der Vitaminpräparate mit der Behinderung - bereits an einem geeigneten Nachweis für die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 3 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit des Erwachsens der betreffenden Aufwendungen ermangelt, kann diesen Aufwendungen nicht der Charakter von außergewöhnlichen Belastungen beigemessen werden. Demnach ist die (ohne steuerliche Auswirkungen gebliebene) Behandlung des Betrages von € 1.520,00 als außergewöhnliche Belastungen mit Abzug des Selbstbehaltes durch das Finanzamt nicht zu Recht erfolgt. Der angefochtene Bescheid wird entsprechend abgeändert.

Zu den Aufwendungen für - wie vom Bw. formuliert - "orthopädische Schuhe" in Höhe von € 161,49 wurde eine Rechnung eines Orthopädie-Schuhtechnik-Unternehmens vom 26. November 2003 vorgelegt. Laut dieser Rechnung wurden vom Bw. "Ganter-Schuhe" um € 145,50 und Einlagen um € 15,99 gekauft.

Bei "Ganter-Schuhen" handelt es sich um ein gängiges Markenfabrikat, um so genannte Komfortschuhe. Derartige Schuhe sind keine orthopädischen Schuhe im engeren Sinne dieses Begriffes, da sie nicht individuell für den jeweiligen Träger angefertigt werden.

Ausgaben für den Ankauf von Schuhen treffen grundsätzlich jedermann und nicht nur behinderte Personen. Weiters entspricht es der Lebenserfahrung, dass Komfortschuhe (sei es um Fußschäden vorzubeugen, sei es aus Bequemlichkeit) regelmäßig auch von nicht behinderten Personen getragen werden.

Betreffend die Einlagen zum Preis von € 15,99 ist aus der vorgelegten Rechnung nicht ersichtlich, um welche Einlagen es sich überhaupt handelt. Das Vorbringen des Bw., dass ihm die Einlagen von seinem Facharzt für Orthopädie verordnet worden seien, ist nicht nachvollziehbar, da eine derartige Verordnung nicht vorgelegt wurde. Ein Nachweis für einen Zusammenhang mit der Behinderung wurde nicht erbracht. Ein solcher kann nicht einfach unterstellt werden, da Schuheinlagen erfahrungsgemäß aus den verschiedensten Gründen benutzt werden.

Deshalb kann den vom Bw. getätigten Aufwendungen für Komfortschuhe und Einlagen mangels der in § 34 Abs. 1 EStG 1988 normierten Voraussetzungen nicht der Charakter von außergewöhnlichen Belastungen beigemessen werden.

Demnach ist die (ohne steuerliche Auswirkungen gebliebene) Behandlung des Betrages von € 161,49 als außergewöhnliche Belastungen mit Berücksichtigung des Selbstbehaltes durch das Finanzamt nicht zu Recht erfolgt. Der angefochtene Bescheid wird entsprechend abgeändert.

Vom Finanzamt wurden die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für Medikamente in Höhe von insgesamt € 647,28 als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes anerkannt.

Diese Aufwendungen für Medikamente wurden vom Bw. in einer Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 aufgelistet. Unter Position 23 sind die Kosten für das Medikament Viagra in Höhe von € 56,15 angeführt.

Erst mit Schreiben des Finanzamtes (Ersuchen um Ergänzung) vom 26. August 2004 wurde der Bw. aufgefordert, eine Erklärung des Zusammenhangs der Kosten für das Medikament Viagra mit seiner Behinderung abzugeben.

Wie aus einem vorliegenden ambulanten Patientenbrief des Krankenhauses Lainz vom 9. Februar 2004 ersichtlich ist, besteht eine medizinische Indikation hinsichtlich dieses Medikamentes auf Grund der Diagnose Induratio penis plastica, erktile Dysfunktion (E4)". Wie aus diesem Schriftstück ersichtlich ist, suchte der Bw. die Ambulanz (urologische Abteilung) am 9. Februar 2004 - und somit nicht im maßgeblichen Abgabenerhebungszeitraum Kalenderjahr 2003 - wegen Induratio penis plastica auf.

Eine ärztliche Verschreibung des Medikamentes Viagra für den berufungsgegenständlichen Zeitraum, das Jahr 2003, wurde nicht vorgelegt. Zudem ist auch aus dem vorgelegten ambulanten Patientenbrief vom 9. Februar 2004 das Bestehen eines Zusammenhangs zwischen der ärztlichen Verschreibung des Medikamentes Viagra und der Behinderung des Bw. nicht entnehmbar.

Da es somit für das Jahr 2003 – abgesehen von der Erbringung eines geeigneten Nachweises für den Zusammenhang der Inanspruchnahme des Medikamentes Viagra mit der Behinderung – bereits an einer ärztlichen Verschreibung zum Nachweis für die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 3 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit des Erwachsens der betreffenden Aufwendungen ermangelt, kann diesen Aufwendungen von vorne herein nicht der Charakter von außergewöhnlichen Belastungen beigemessen werden.

Weiters muss hinsichtlich der in der Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 angeführten Aufwendungen für die Medikamente Mucosolvan gegen Husten (€

6,85) und Zovirax gegen Fieberblasen (€ 4,25) ein Zusammenhang mit der Behinderung des Bw. verneint werden.

Bei Aufwendungen für derartige Medikamenten ist von vorne herein nicht von steuerlich zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen auszugehen, da es am Kriterium der Außergewöhnlichkeit (§ 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 2 EStG 1988) der Belastungen ermangelt. Durch den Ankauf von Medikamenten gegen Husten und Fieberblasen erwächst einem Abgabepflichtigen keine Belastung, die höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Der vom Finanzamt gewährte Betrag an außergewöhnlicher Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes (§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen) für Medikamentenkosten in Höhe von € 647,28 ist daher entsprechend zu korrigieren.

Von den geltend gemachten nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung (Aufwendungen für Medikamente) sind die Aufwendungen für das Medikament Viagra (€ 56,15), für das Medikament Mucosolvan (€ 6,85) und für das Medikament Zovirax (€ 4,25) in Abzug zu bringen.

Die außergewöhnlichen Belastungen ohne Abzug des Selbstbehaltes betragen demnach € 580,03 und nicht wie vom Finanzamt anerkannt € 647,28. Der angefochtene Bescheid wird entsprechend abgeändert.

Die im Berufungswege beantragte Berücksichtigung des ÖGB-Beitrages in Höhe von € 21,60 als Werbungskosten wird (wie auch bereits mit Berufungvorentscheidung des Finanzamtes) vorgenommen.

Der vom Bw. im an den unabhängigen Finanzsenat gerichteten Schreiben vom 28. Dezember 2004 geäußerten Anregung zur Durchführung eines Erörterungstermines wird nicht entsprochen.

Gemäß § 279 Abs. 3 BAO, BGBI.Nr. 194/1961, kann der Referent (§ 270 Abs. 3) die Parteien (Anmerkung: Den Bw. und die bescheiderlassende Behörde) zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung eines Rechtsstreites laden.

Wie schon aus der Textierung dieser Rechtsnorm entnehmbar ist, besteht kein Rechtsanspruch einer Partei auf Ladung bzw. auf Durchführung einer solchen Erörterung.

Das Bestehen der gesetzlich eingeräumten Möglichkeit zur Durchführung eines Erörterungstermines kann nur so verstanden werden, dass dann Gebrauch davon zu machen ist, wenn dies in einem objektiven Sinne sinnvoll ist.

Im gegenständlichen Fall kommen die entscheidungserheblichen Fakten aus den vorliegenden Materialien klar und unzweifelhaft zum Ausdruck. Es kann auch kein objektiv sinnvoller Grund für eine Erörterung der Rechtslage mit den Parteien erkannt werden. Daher besteht kein Erfordernis einer weiteren Erörterung der Sach- und Rechtslage mit den Parteien dieses Verfahrens.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 30. September 2005