



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck v. 25. April 2008 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die vom Bw. für seine an Multipler Sklerose (MS) erkrankten Ehegattin geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind.

In der am 10.04.2008 elektronisch eingereichten Arbeitnehmerveranlagung 2007 wurden diesbezügliche Kosten im Ausmaß von € 679,60 beantragt.

Im Einzelnen handelte es sich dabei um folgende Rechnungen der Fa. H (Modellbahnen):

| | |
|-------------------------------|-------------------|
| Rechnung v. 22.03.2007 | € 97,00 |
| Einzelpositionen | 1 Mühle |
| | 1 Bahnsteigbrücke |
| | 1 Güterschuppen |
| | 1 Klosterschenke |
| | |

| | |
|-------------------------------|----------------------|
| Rechnung v. 12.04.2007 | € 154,20 |
| | 1 Wohnhaus |
| | 1 Stellwerk |
| | 1 Rathaus |
| | 1 Schwarzwaldhof |
| | 1 Kleber Expert |
| Rechnung v. 11.06.2007 | € 215,00 |
| | Burg Rabenstein |
| | 1 Wohnhaus |
| | 1 Bahnsteig |
| | 1 Berghütte |
| | 1 Holzbildhauer |
| | 1 Häuserzeile Goeth. |
| | 1 Expert Kleber |
| Rechnung v. 16.08.2007 | € 213,40 |
| | 1 Wohnblock |
| | 1 Ausschmückung |
| | 1 Ausschmückung |
| | 1 Holzlager |
| | 1 Berghaus |
| | 1 Bahnhof |
| | 1 Schwarzwaldhaus |
| Summe | € 679,60 |

Eine **diplomierte Ergotherapeutin bestätigte im Schreiben v. 11.12.2007**, dass
"gerade die handwerklichen und kreativen Arbeiten Fr. B. sehr motivieren und sich auch

positiv auf den Verlauf der Therapie auswirken würden. So sei die Handfunktion in manchen Bereichen verbessert und beidseits auch erhalten worden, um sie im Alltag gut nutzen zu können. Das Arbeiten mit den Modellhäusern sei dabei sehr gut in den Alltag zu integrieren und werde auch im Gegensatz zu klassischen Handtrainingsübungen regelmäßig geübt."

Im **Einkommensteuerbescheid v. 25.04.2008** wurden diese Kosten (Aufwand für Bastelmaterial/Modellbauhäuser) nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt, *weil diese Kosten nicht als zusätzliche Kosten zur Invalidität anzuerkennen seien, da diese Kosten weder Krankheitskosten noch Kosten der Heilbehandlung seien. Mit der Patientin sei vereinbart worden, dass sämtliche Therapiemittel für das kreative Behandlungsangebot von der Patientin bereitgestellt bzw. bezahlt werde. Die Therapeutin würde aber gerne für organisatorische Hilfestellung zur Verfügung stehen.*

In der dagegen fristgerecht eingebrachten **Berufung** wurde diesbezüglich vom Bw. vorgebracht:

*Zu den beantragten Kosten für Modellbauhäuser teile die Bwin. mit, dass die Häuser im Rahmen der Ergotherapie gefertigt würden. Durch die Erkrankung seiner Frau sei die Feinmotorik in beiden Händen stark eingeschränkt. Sie habe wöchentlich 1 Stunde Therapie, um jedoch eine Verschlechterung zu vermeiden, **habe die Therapeutin den Bau von Modellbauhäusern empfohlen**, da hier täglich ein Training der Feinmotorik erfolge. Eine Bestätigung der Therapeutin liege mit den Unterlagen für 2007 am Finanzamt auf. Da der Bw. selbst stark sehbehindert sei, seine Frau im Rollstuhl sitze und sie beide in der Lebensqualität sehr eingeschränkt seien, sei es umso wichtiger, die Mobilität ihrer Hände zu erhalten....*

In der **Berufungsvorentscheidung v. 09. September 2008** wurde die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

"Kosten für eine alternative Behandlung stellten nur bei Nachweis der durch die Krankheit bedingten Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit eine außergewöhnliche Belastung dar. Der Nachweis darüber sei durch eine Vorlage einer ärztlichen Verordnung zu erbringen. Die Empfehlung einer Ergotherapeutin sei daher nicht ausreichend".

Im **Vorlageantrag v. 07.10.2008** wurde vom Bw. Folgendes ausgeführt:

"Die Abweisung erfolge damit, dass kein Nachweis über die ärztliche Verordnung einer Ergotherapie vorliege. Eine entsprechende Bestätigung schließe er in der Anlage bei. Ebenfalls schließe er einen ärztlichen Bericht von der letzten Untersuchung bei, woraus zu ersehen sei, dass der Erhalt der Feinmotorik der Hände seiner Frau zwingend notwendig sei.

Ergänzend möchte er noch festhalten, dass seine Frau im Bau der Modellhäuser einen Ansporn zum täglichen Training ihrer Hände finde und gleichzeitig auch eine Selbstbestätigung habe, dass sie noch die Fähigkeit besitze etwas zu schaffen. Daher sehe er diese Aufwendung als Heilbehelf und somit als steuerlich absetzbar."

In der Anlage (Bestätigung des Gesundheitszustandes v. 07.10.2008) sei vom Arzt für Allgemeinmedizin, Hrn. Dr. xy, bestätigt worden, dass für die Gattin des Bws. aufgrund einer Multiplen Sklerose und der Einschränkung der Beweglichkeit der Gelenke eine Ergotherapie seit dem Jahre 2006 ärztlich vorgeschrieben und daher zwangsläufig notwendig sei.

Im Ambulanzbericht des Allgem. Öffentlichen Landeskrankenhauses vom 29.08.2008 finde sich ua. die Feststellung, dass *für die Gattin des Bws. seit mehr als 3 Jahren regelmäßig eine Ergotherapie für den Erhalt der Funktionen der oberen Extremitäten laufe, die Patientin führe im Rahmen dieser Therapie Bastelarbeiten durch, wodurch sie sich auch täglich selbst zur Therapie motivieren könne*".

Mit Schreiben v. 21. April 2009 (Mängelbehebungsauftrag unter Fristsetzung)) wurde der Bw. aufgefordert, den Vorlageantrag zu unterschreiben. Diesem Mängelbehebungsauftrag wurde fristgerecht entsprochen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig war die Beurteilung der Kosten für Bastelmaterial für Modellhäuser im Ausmaß v. € 679,60 als außergewöhnlicher Belastung.

Gemäß § 34 Abs.1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Letzteres ist insofern gegeben, als die Belastung den vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Absatz 4).

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt unter anderem, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus

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

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

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

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, **Therapiekosten**, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten - jedenfalls Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

Unter Therapiekosten wären zB. die stundenmäßig verrechneten Leistungen der Therapeutin zu verstehen.

Hilfsmittel im Sinne der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen. Auch hier wird eine Verordnung durch einen befugten Arzt, der die Anschaffung des "Hilfsmittels" als unabdingbar für den Heilerfolg ansieht, allfällige Zweifel an der Zwangsläufigkeit dieser Anschaffung beseitigen.

Im Berufsfall steht fest, dass Bastelmaterial zwecks Fertigung von **Modellbauhäusern zuerst** angeschafft wurde.

Erst **anlässlich der Einbringung des Vorlageantrages am 7.10.2008 wurde eine ärztliche Bestätigung**, datiert v. 7.10.2008, nachgereicht, in der behauptet wurde, dass eine Ergotherapie seit dem Jahre 2006 ärztlich vorgeschrieben gewesen und diese daher zwangsläufig notwendig gewesen sei.

Das Basteln von Modellhäusern ist hingegen nicht Gegenstand der ärztlichen Verordnung, wenngleich das Bastelergebnis die Patientin in ihrem Selbstwertgefühl bzw. zur Fortsetzung der Bewegungstherapie motiviert.

Der Aufwand für das Bastelmaterial zählt daher nicht zu den Kosten der Heilbehandlung.

Ohne zeitlich vorgelagerter ärztlicher Verordnung ist im hier zu beurteilenden Fall eine Einstufung als "Hilfsmittel" jedoch auch deshalb nicht möglich, weil die Beschaffung von Bastelmaterial zwecks Fertigung von Modellbauhäusern keine spezifischen Hilfsmittel darstellen, die ausschließlich im Zusammenhang mit der Behinderung stünden.

Das Bastelmaterial sowie die endgefertigten Modellbauhäuser sind sehr wohl geeignet, anderweitig verwendet zu werden.

Eine Qualifikation als "Hilfsmittel" oder "Kosten der Heilbehandlung" im Sinn der oben angeführten Verordnung des Bundesministers für Finanzen ist daher nicht gegeben.

Es ist richtig, dass die Ergotherapeutin in der Bestätigung v. 11.12.2007 (AS 11 des Veranlagungsaktes 2007) ausführte, dass Maßnahmen wie zB. Miniaturbauten für Modelleisenbahn eine Therapieform darstellen kann. Der Einkauf des Bastelmaterials erfolgte jedoch schon früher (vgl. Rechnungen v. 22.03.2007, v. 12.04.2007, v. 11.06.2007, und v. 16.08.2007 und damit vor der Empfehlung der Therapeutin).

Nach Lehre und Rechtssprechung sind als Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Nur "verlorener Aufwand" ist berücksichtigungsfähig, soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 20 zu § 34).

Diese Gegenwerttheorie ist allerdings dann nicht anzuwenden, wenn das neu geschaffene Wirtschaftsgut nur eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat; unter diese Ausnahme fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden (zB. Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer speziellen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (zB. Rollstühle).

Da es sich bei dem von der Gattin des Bws. angeschafften Bastelmaterial jedoch um handelsübliche Produkte handelte, die zB. auch gesunde Personen verwenden könnten, trifft diese Ausnahme hier nicht zu.

Obwohl im konkreten Fall die Verbesserung der Feinmotorik sowie die Stärkung des Selbstwertgefühls nicht angezweifelt wird, ist aus den angeführten Gründen eine steuerliche Berücksichtigung der hierfür getätigten Aufwendungen (**Kosten für Bastelmaterial**) als

außergewöhnliche Belastung nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG **schon dem Grunde nach nicht** möglich.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. September 2009