

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 06.03.2012, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

In der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010** beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (ohne Selbstbehalt) in Höhe von 9.391,33 Euro.

< Mitgliedsbeiträge: 60 Euro

- < Krankheitskosten (Apotheke): 458,05 Euro
- < Hilfsmittel: 484,10 Euro
- < Umbau Wohnung-Anbau Balkon: 8.389,18 Euro

Mit **Ergänzungsersuchen vom 19. Jänner 2012** wurde der Beschwerdeführer ersucht, die beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen. Für den Balkonumbau seien sämtliche Ersätze (Bundessozialamt, usw.) anzugeben.

Im Anschluss an dieses Schreiben befindet sich im Akt des Finanzamtes ein **Konvolut von Rechnungskopien** hinsichtlich der begehrten Aufwendungen (Anmerkung Richter: wann diese Unterlagen übermittelt wurden, ist nicht ersichtlich).

In diesen Unterlagen war auch ein Schreiben des Beschwerdeführers an das Magistrat L (Anlagen- und Bauamt) in welchem eine (teilweise) Änderung des Flächenwidmungsplanes beantragt wurde. Da der Beschwerdeführer seinen Garten aufgrund seiner Behinderung nicht alleine erreichen könne, hätte er um Erlaubnis zur Errichtung eines Balkons angesucht.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2010** vom 6. März 2012 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2010 abweichend von den erklärten Daten festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt hätten werden können, als Beweismittel vorgelegen seien. Die benötigten Unterlagen seien trotz Aufforderung nicht beigebracht worden.

Mit Eingabe vom 10. April 2012 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 eingereicht.

Die Übersendung der benötigten Unterlagen dürfte sich mit dem Einkommensteuerbescheid überschnitten haben. Als Anlage würden diese Unterlagen nochmals übermittelt.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 26. Juni 2012 wurde der Bescheid vom 6. März 2012 abgeändert.

Als Grundregel bei der Beurteilung von als außergewöhnlichen Belastungen bezeichneten Aufwendungen sei zu beachten, dass unter Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen seien, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft seien.

Nur verlorener Aufwand sei berücksigungsfähig, soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen würden, seien sie keine "Belastung", da diesfalls eine bloße Vermögensumschichtung vorliegen würde. Die zur Schaffung des Gegenwertes führenden Umstände seien jedenfalls unbeachtlich (VwGH 28.5.1980, 1104/78; 17.11.1981, 1161/80), sodass bei (An-)Schaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert auch dann angenommen werde, wenn die (An-)Schaffung aufgrund einer Krankheit (oder einer Behinderung) erfolgen würde (VwGH 5.12.1973, 817/73). Verausgabe Balkonerrichtungskosten, Zoomtext Upgrade, Batterien und IT Projekte seien demnach als außergewöhnliche Belastung zu verneinen.

In einer gesonderten Begründung wurde weiters ausgeführt, dass Aufwendungen, die durch die Krankheit eines Steuerpflichtigen verursacht würden, außergewöhnlich seien. Unter Krankheit sei eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordern würde. Mitgliedsbeiträge an den Zivilinvalidenverband und der Landesgruppe der österreichischen Multiple Sklerose Gesellschaft seien sinngemäß nicht zu gewähren gewesen.

Was durch Krankheit verursachte Kosten im Speziellen anlange, so gelte diesbezüglich nach herrschender Rechtsauffassung, dass derartige Kosten außergewöhnlich seien und auch aus tatsächlichen bzw. bei Unterhaltsverpflichteten aus rechtlichen Gründen zwangsläufig im o.a. Sinne erwachsen würden. Diese Aussage würde sich auf Kosten einer alternativmedizinischen Behandlung beziehen. Diese seien also grundsätzlich ebenfalls als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Das eben Gesagte würde allerdings nur für Krankheitskosten gelten, die typischerweise mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung verbunden seien. Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit seien hingegen nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Nicht abzugsfähig seien beispielsweise auch Kosten einer alternativmedizinischen Selbstbehandlung, denn der Nachweis der Zwangsläufigkeit sei grundsätzlich mittels Vorlage einer ärztlichen Verordnung zu erbringen: Es müsse eine Maßnahme im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes gegeben sein (vgl. UFS 15.5.2006, RV/1733-W/05). Mit einer außerhalb eines ärztlichen Verhandlungsplanes stehenden bloßen ärztlichen Empfehlung werde den o.a. Anforderungen an die Nachweiführung bei Krankheitskosten nicht entsprochen; dies insbesondere auch bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten (vgl. UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06). Gegenständlich als Krankheitskosten beantragte Ausgaben hätten daher nicht anerkannt werden können. In diesem Zusammenhang werde ebenfalls auf pflegebedingte Geldleistungen verwiesen, welche zweckgebundenen Leistungen zur teilweisen Abdeckung pflegebedingter Mehraufwendungen dienen würden. Latexhandschuhe, Baar (Bein-Fuß, Inkontinenz Hygiene) würden keinen Mehraufwand darstellen, da diese durch Pflegegeldleistungen abgedeckt seien.

Mit Eingabe vom 3. August 2012 wurde ein **Vorlageantrag** hinsichtlich Berufungsvorentscheidung vom 26. Juni 2012 eingereicht.

Lt. gesonderter Begründung vom 13. Juni 2012 zur Berufungsvorentscheidung wird grundsätzlich die steuerliche Berücksichtigung von Krankheitskosten einschließlich alternativmedizinischer Behandlungen als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Dies gelte "... allerdings nur für Krankheitskosten, die typischerweise mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung verbunden sind. Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit sind hingegen nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig."

Der Beschwerdeführer sei seit Jahren an Multipler Sklerose im fortgeschrittenen Stadium erkrankt; er könne sich ohne Rollstuhl nicht fortbewegen, er könne ohne Hilfsmittel nicht lesen, etc.. Die erforderlichen Pflegeaufwendungen seien allgemein bekannt und würden

nicht im Einzelnen dargestellt werden müssen. Richtig in der Begründung möge sein, dass beim Beschwerdeführer keine Heilbehandlung vorliegen würde, weil die Krankheit unheilbar sei. Aber auch die Behandlung von unheilbaren Krankheiten sei steuerlich als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Die Behandlung würde aber auch keine nicht abzugsfähige Maßnahme zur "Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit" darstellen. Der Beschwerdeführer sei bereits - schwer - krank.

Auch der Hinweis in der Begründung, dass Latexhandschuhe, Baar (Bein-Fuß, Inkontinenz Hygiene) ..... keinen Mehraufwand darstellen würden, weil dies durch die Pflegegeldleistungen gedeckt sei, sei nicht richtig. Das Pflegegeld würde keinen Ersatz für erforderliche Sachaufwendungen darstellen, sondern sei ausschließlich ein pauschalierter Ersatz zur Abdeckung des erforderlichen Pflege(=Arbeits)aufwandes; es werde daher der Höhe nach gestaffelt nach den erforderlichen Pflegestunden. Eine Gegenrechnung von Sachaufwendungen mit dem Pflegegeld sei daher unsachlich.

MS-Patienten würden in der Regel an Verstopfung und Inkontinenz leiden. In der Folge auch häufig an Harnwegserkrankungen/Urosepsis, die beim Beschwerdeführer bereits Krankenhausaufenthalte von länger als 1 Woche notwendig gemacht hätten.

Der Arzt hätte daher zur Vorbeugung neben dem Medikament Vesicare zur Unterstützung der Medikation die Einnahme von Preiselbeerprodukten empfohlen. Darüber hinaus werde das als a.g. Belastung angesetzte Benefiber zur Anregung der Darmtätigkeit eingenommen.

Der Beschwerdeführer würde auf Grund der Erkrankung an einer massiven Sehschwäche leiden. Er könne keine Zeitung lesen. Das angesetzte ZoomText sei ein Großschriftsystem für Sehbehinderte, ein Screenreader und eine Sprachausgabe. Es würde nur in Verbindung mit einem PC bzw. mit WLAN funktionieren. Wenn im Allgemeinen Brillen als a.g. Belastung anerkannt werden würden, dann würde dies auch für diese entsprechenden Ausgaben gelten. Batterien würden für div. Geräte benötigt (Gong bei Pflegebedarf: etc.) werden.

Hinsichtlich der Balkonaufwendungen sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer die Wohnung nicht ohne großen (Hilfs)aufwand verlassen könne. Durch den nachträglichen Einbau des Balkons sei es möglich geworden, dass der Beschwerdeführer mit dem Rollstuhl an die frische Luft gelangen könne. Beim Balkon würde es sich um eine einfache außen angebrachte Holzkonstruktion handeln, die weitgehend keine Schaffung eines langlebigen Wirtschaftsgutes mit allgemeinem Verkehrswert darstellen würde. Der Anbau sei erst auf Grund einer Ausnahme vom Flächenwidmungsplan möglich gewesen, die auf Grund der besonderen Umstände gewährt worden sei (vgl. Beilage).

Der Balkon sei entsprechend den Erfordernissen für Rollstuhlbenutzung errichtet worden; es werde daher beantragt, zumindest einen Teil der Errichtungskosten als a.g. Belastung anzuerkennen.

Die Nichtberücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages im Bescheid sei korrekt.

Mit **Vorlagebericht** vom 16. August 2012 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

## **ENTSCHEIDUNG**

### **A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Der Beschwerdeführer hat beantragt, Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Behinderung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Der Beschwerdeführer leidet an der Krankheit „Multiple Sklerose“ und ist zu 90% behindert und an den Rollstuhl gefesselt.

Unter der Bezeichnung „Krankheitskosten“ wurden hier im Wesentlichen Käufe bei Apotheken aufgelistet (u.a. Tee, Saft, Hautschutz, Baar-Orthopädietechnik, etc.).

Weiters als „Hilfsmittel“ vor allem eine Vergrößerungssoftware samt WLAN Anschluss.

Im Zusammenhang mit seiner Behinderung sieht der Beschwerdeführer auch den Umbau der Wohnung - Anbau Balkon, da er nur durch den Anbau des Balkons mit eigenen Kräften an die frische Luft gelangen kann.

Der Beschwerdeführer bezieht Pflegegeld in Höhe von 7.200,14 Euro.

### **B) Rechtliche Würdigung:**

< **Rechtliche Grundlagen sowie allgemeine Ausführungen, welche in den folgenden Bereichen (a bis d) zu beachten sind.**

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. 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 bis 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) führt in § 3 die Voraussetzungen für den Freibetrag zur Abgeltung der KFZ-Kosten bei bescheinigter Gehbehinderung an 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 dieses Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Im Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02 hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) betont, dass der in dieser BMF-VO verwendete Begriff der Aufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel in einem weiten Sinn verstanden werden muss, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen.

Unter Bezug auf dieses Judikat hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) im Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 die Anwendung desselben, weiten Begriffsverständnisses auch auf behinderungsbedingte Heilbehandlungskosten als geboten erachtet und (u.a.) den Aufwand für (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien bei einem an Multipler Sklerose (MS) leidenden Pflegegeldbezieher den Kosten 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 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 (vgl. 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).

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 (vgl. 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 sind auch Maßnahmen zur Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes, soweit sie durch die Behinderung verursacht sind, als Heilbehandlungen einzustufen.

Im bereits erwähnten Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169 hat der VwGH diese Sichtweise bestätigt, indem er (nicht regelmäßig anfallende) Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien zur Stabilisierung und Erhaltung des Gesundheitszustandes bei Multipler Sklerose den Kosten der Heilbehandlung zuordnete.

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen trifiger 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 (vgl. 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, selbst bei einem weiten Begriffsverständnis, 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 (vgl. 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 (vgl. 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 begeht.

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 könnte durchaus auch auf Kosten für so genannte Außenseitermethoden, d.h. für wissenschaftlich noch nicht allgemein gesicherte Behandlungsmethoden, zutreffen. Allerdings müsste deren Wirksamkeit in der Form erwiesen sein, dass hinsichtlich der betreffenden Maßnahmen zumindest auf einen gewissen Heilungserfolg in breiten Kreisen der Bevölkerung verwiesen werden können 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 müsste 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 (vgl. 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.

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 wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen.

#### **a) Krankheitskosten (Medikamente, Tee, ...):**

Hierzu ist anzuführen, dass bereits in der Berufungsvorentscheidung klar dargestellt wurde, dass zum Beispiel Kosten einer alternativmedizinischen Selbstbehandlung nicht abzugänglich sind. Die Zwangsläufigkeit wäre in diesen Fällen durch eine ärztliche Verordnung nachzuweisen (ärztlicher Behandlungsplan; vgl. UFS 15.5.2006, RV/1733-W/05). Bloße ärztliche Empfehlungen können eine derartige Verordnung/Verschreibung nicht ersetzen (vgl. UFS 11.12.2006, RV/0427-G/06).

Der Beschwerdeführer hat diesbezüglich aber lediglich ausgeführt (im Vorlageantrag), dass der Arzt zur Vorbeugung neben dem Medikament Vesicare zur Unterstützung der Medikation die Einnahme von Preiselbeerprodukten empfohlen hat.

Die von der ständigen Rechtsprechung geforderte klare und unmissverständliche Verordnung kann hier nicht erkannt werden.

Die gegenständlichen als Krankheitskosten beantragten Ausgaben sind demnach nicht zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die pflegebedingten Geldleistungen zu verweisen, welche zweckgebundenen Leistungen zur teilweisen Abdeckung pflegebedingter Mehraufwendungen dienen würden. Latexhandschuhe, Baar-Produkte etc. würden keinen Mehraufwand darstellen, da diese durch Pflegegeldleistungen abgedeckt sind. Lediglich nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (wie zum Beispiel Rollstuhl, Hörgerät, ...) sind neben dem Pflegegeld voll abzugänglich.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, dass lediglich Pflegeleistungen mit dem Pflegegeld abgegolten werden, zählen hierzu jedenfalls auch regelmäßig anfallende Hilfsmittel.

Dort wo sich der behauptete Anwendungsbereich der Produkte auf eine Beeinflussung des Gesundheitszustandes beschränkt, ist zwar nicht von der Hand zu weisen, dass deren Erwerb grundsätzlich durch die Behinderung des Beschwerdeführers verursacht war. Ob es sich dabei um Hilfsmittel oder Heilbehandlungen im Sinne von § 4 der BMF-VO handelt oder eine Berücksichtigung nur im Rahmen der Grundsatzbestimmung des § 34 Abs. 6 EStG, d.h. in Gegenverrechnung mit dem Pflegegeldbezug, in Frage kommt, kann dennoch dahingestellt bleiben. Für die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung wäre in jedem Fall der Nachweis ihrer Zwangsläufigkeit im oben erläuterten Sinn erforderlich gewesen. Dieser klare Nachweis wurde aber durch den Beschwerdeführer in keiner Weise erbracht.

**b) Hilfsmittel:**

< Zoomtext upgrade:

Wie aus Fachartikeln einwandfrei hervorgeht (vgl. zum Beispiel in [www.wikipedia.at](http://www.wikipedia.at)) führt die Krankheit des Beschwerdeführers jedenfalls auch zu erheblichen Sehschwächen. In der Sehschwäche ist als ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Behinderung zu erkennen.

Dieses Textprogramm dient vor allem die Sehschwäche des Beschwerdeführers zu lindern bzw. ihn zu unterstützen.

Wie bereits in der Beschwerde/Berufung ausgeführt, führte die Erkrankung zu einer erheblichen Beeinträchtigung der Sehkraft. Durch dieses Programm war es dem Beschwerdeführer wieder möglich selbst Texte zu lesen.

Seitens des erkennenden Gerichts kann hier also jedenfalls ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers erkannt werden (276 Euro).

Auch wenn dieses Programm nur mittels Internetanschluss funktioniert bzw. installiert werden kann, so ist keine ausschließliche behinderungsbedingte Nutzung und Notwendigkeit der „Installation wlan stick“ zu erkennen.

Die sehr umfangreichen Anwendungsbereiche des Internets erlauben keine ausschließliche und unmittelbare behinderungsbedingte Zuordnung. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Internetanbindung mittels wlan nicht auch für andere Bereiche als den erwähnten „zoomtext“ Verwendung finden könnte.

Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche, behinderungsbedingte Belastung ist demnach jedenfalls nicht möglich (193,20 Euro).

< Funkgong:

Wie der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag nachvollziehbar ausgeführt hat, sind weitere Hilfsmittel für die tägliche Bewältigung der Behinderung unabdingbar. Zu diesem Bereich zählt jedenfalls auch der angeschaffte Funkgong. Speziell bei Pflegebedarf ist dies ein „lebenswichtiges“ Hilfsmittel, welches natürlich nur mit den dazugehörigen Batterien

funktioniert. Eine Mischverwendung (wie zum Beispiel beim Internetanschluss) ist hier nicht zu erkennen. Es ist ein Hilfsmittel welches in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers zu sehen ist (119,80 Euro; 14,90 Euro). Auch die ausschließlich für den Rollstuhl verwendete „Rollstuhltasche“ erfüllt diese Voraussetzungen.

Als nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sind diese Aufwendungen neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig (§ 4 BMF-VO).

- Zoomtext: 276 Euro
- Funkgong: 119,80
- Batterien: 14,90
- Rollstuhltasche: 30,00

**GESAMTSUMME Hilfsmittel: 439,90 Euro**

**c) Balkon:**

Der Beschwerdeführer hat diesbezüglich ausgeführt, dass erst der Einbau des Balkons es ermöglicht hat, dass er mit dem Rollstuhl an die frische Luft gelangen kann.

Der Balkon wurde entsprechend den Erfordernissen für Rollstuhlbenutzung errichtet.

< Schreiben vom 10. Dezember 2010:

*„Baukostenabrechnung zur Errichtung eines Balkons in Lärchenkonstruktion samt Fundamenten und Adaption der Hausfassade.*

*Die Gesamtkosten belaufen sich auf 19.175,46 plus MwSt in Höhe von 3.769,09. Ihr Drittanteil beträgt daher 6.391,82 plus MwSt 1.256,36.“*

In diesem Schreiben wurde auch ausgeführt, dass „*dieses Vorhaben eine Verbesserung und Aufwertung darstellt*“.

Eine spezielle Konstruktion welche ausschließlich für die Behinderung des Beschwerdeführers ausgerichtet sein könnte, ist in der Errichtung eines Balkons nicht zu erkennen.

Als Grundregel bei der Beurteilung von als außergewöhnliche Belastungen bezeichneten Aufwendungen ist zu beachten, dass unter Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen sind, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Nur verlorener Aufwand ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" ("Gegenwerttheorie", vgl. VwGH 11.1.1980, 513/79, und 24.11.1993, 93/15/0171), da diesfalls eine bloße Vermögensumschichtung vorliegt. Zu Vermögensumschichtungen führen auch solche Aufwendungen, die für ein schon bestehendes, langlebiges Wirtschaftsgut des Steuerpflichtigen aufgewendet werden und objektiv geeignet sind, den Wert desselben nicht bloß kurzfristig zu erhöhen. Der Wertsteigerung muss längerfristiger Charakter dergestalt zukommen, dass sie auch noch für einen allfälligen Erwerber desselben Wirtschaftsgutes von Bedeutung ist (vgl. VwGH 18.2.1986, 85/14/0132), er also das neu geschaffene Wirtschaftsgut bei seinen Kaufpreiserwägungen mit berücksichtigen würde. Die

zur Schaffung des Gegenwertes führenden Umstände sind jedenfalls unbeachtlich (vgl. VwGH 28.5.1980, 1104/78 und 17.11.1981, 1161/80), sodass bei (An-) Schaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert auch dann angenommen wird, wenn die (An-) Schaffung aufgrund einer Krankheit (oder einer Behinderung) erfolgt (vgl. VwGH 5.12.1973, 817/73).

Die Gegenwerttheorie und die These von der Vermögensumschichtung sind allerdings dann nicht anzuwenden, wenn das neu geschaffene Wirtschaftsgut im Wesentlichen nur eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat. Unter diese Ausnahmen fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen Gebrauch angeschafft werden (z.B. Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (wie etwa Rollstühle) und keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert besitzen. Zwar hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) in seiner Entscheidung vom 13. März 2003, B 785/02, betont, dass unter den Begriff "Hilfsmittel" i.S.d. § 4 der Verordnung auch Einrichtungsgegenstände und andere, der Ausgestaltung eines Gebäudes dienende und mit diesem fest verbundene, Wirtschaftsgüter subsumiert werden können, sofern diese ausschließlich für Behinderte konzipiert sind. Allerdings sieht der VfGH keinen Grund, der von der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Gegenwerttheorie entgegenzutreten. Der Gegenwertgedanke könnte nur dann nicht greifen, wenn realistischerweise davon ausgegangen werden muss, dass bei einer unterstellten Verwertung eines Gebäudes die behinderungsbedingten Aufwendungen nicht abgegolten werden. Nur in diesen Fällen könnte nicht von einer Schaffung eines Gegenwertes ausgegangen werden.

Im vorliegenden Fall hat nun der Beschwerdeführer den erstmaligen Anbau eines Balkons in Holzkonstruktion veranlasst. Mit diesen Baumaßnahmen war indes kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder Wertverzehr verknüpft, sondern führten diese vielmehr zu einem Gegenwert in Form eines vorher nicht vorhanden Balkons.

Warum es sich diesbezüglich nicht um die Schaffung eines langlebigen Wirtschaftsgutes handeln sollte, wie im Vorlageantrag ausgeführt, kann nicht nachvollzogen werden. Die Gesamtanschaffungskosten von mehr als 20.000 Euro geben diesbezüglich jedenfalls keinen Hinweis bzw. Nachweis.

Es ist evident und realistischerweise davon auszugehen, dass ein potenzieller Erwerber des Gebäudes, selbst wenn dieser in seiner Mobilität nicht beeinträchtigt sein sollte, sehr wohl bereit wäre, für die mit dem Vorhandensein eines Balkons verbundenen Annehmlichkeiten einen darauf entfallenden zusätzlichen Kaufpreisannteil zu bezahlen. Das Gebäude hat sohin durch den Balkonzubau eine Wertsteigerung erfahren. Das Vorliegen eines ausschließlich für die Bedürfnisse einer behinderte Person konzipierten und daher einen nur eingeschränkten Verkehrswert besitzenden Wirtschaftsgutes musste hingegen verneint werden und konnten die Aufwendungen für die Balkonerrichtung daher nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Ungeachtet der sicherlich äußerst schwierigen persönliche Lage des Beschwerdeführers und der Annehmlichkeit eigenständig an die frische Luft zu gelangen, ist insbesondere unter Beachtung der Gegenwerttheorie und des Umstandes, dass betreffend den Balkonanbau bloß eine Vermögensumschichtung gegeben ist, die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht möglich (vgl. UFS 16.4.2007, RV/0475-K/06).

**d) Mitgliedsbeiträge:**

Hinsichtlich der Mitgliedsbeiträge wird auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Diesbezüglich wurden auch keine Ausführungen in der Berufung bzw. im Vorlageantrag gemacht.

Das Merkmal der Zwangsläufigkeit ist in diesem Zusammenhang aber jedenfalls zu verneinen.

**e) Alleinverdienerabsetzbetrag:**

Da die Gattin des Beschwerdeführers unstrittig den diesbezüglichen Grenzbetrag überschritten hat, ist dieser Absetzbetrag nicht zu berücksichtigen.

Dies wurde im Vorlageantrag bereits zustimmend zur Kenntnis genommen.

**C) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.*

Gegenständliche Ausführungen weisen auf keine Lösung einer Rechtsfrage hin, welcher grundsätzliche Bedeutung zukommt; die bereits in den rechtlichen Ausführungen wiedergegebenen Literaturstellen bzw. die ständige Rechtsprechung lässt auf keine fehlende Rechtsprechung bzw. zu lösende Rechtsfrage schließen (vgl. u.a. UFS 16.4.2007, RV/0475-K/06; VwGH 23.6.1996, 95/15/0018; 24.6.2004, 2001/15/0109).

Linz, am 9. Juli 2014