



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X Y, geb. xx.xx.xxxx, Ort1, Straße1, vom 20. Juni 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 15. Mai 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) **2012** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte im Berufungsjahr 2012 Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit und Krankengelder von der OÖ.Gebietskrankenkasse. Er reichte am 21. Jänner 2013 die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 (Formular L1) und eine Beilage zur Erklärung für 2012 (Formular L1k-2012) für seinen behinderten Sohn; J, ein. Mit beiden Erklärungen wurden Belege mitgeschickt.

Der Bw erklärte neben Werbungskosten, Spenden, Sonderausgaben etc. auch Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung für ihn selbst und seine Ehefrau wegen Behinderung und Diätverpflegung und zwar folgende Beträge mit Selbstbehalt: Krankheitskosten 822,05 € und sonstige außergewöhnliche Belastungen (hier Fahrtkosten zu den Ärzten) 508,20 €.

Für den behinderten Sohn wurden folgende tatsächliche Kosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt für 2012 beantragt:

Anträge im Jahr 2012 für Sohn		€
-------------------------------	--	---

Tagesheimstätte Lebenshilfe	1.789,56
Apotheke	594,73
Telefon-Wertkarte Epilepsie	180,00
Sicherheitsschuhe	36,84
Fahrtkosten Dr.M	369,60
Fahrtkosten Dr.Sch	403,20
Zahnarztrechnungen Dr.M	1.432,00
Omega 3 Essential	43,00
Omega 3 Essential	104,70
Vitamin E-Kapseln	117,60
Ferienaufenthalt	491,00
Taschengeld	150,00
Elternbeitrag (Salzburg Card)	50,00
Sportveranstaltung 2012	248,88
Taschengeld	70,00
	4.291,55

Das Finanzamt erließ am **15. Mai 2013** den Einkommensteuerbescheid 2012 wie folgt:

Als außergewöhnliche Belastung **mit** Selbstbehalt wurden folgende Beträge anerkannt:

Betrag von 822,05 € plus Zahnarztrechnung des behinderten Sohnes von 1.432.- € (für Zahnpflege und Mundhygiene) plus 508,20 € Fahrtkosten plus 243.- € Freibetrag für die Minderung der Erwerbsfähigkeit plus 504.- € für die Diätverpflegung für die Ehegattin = insgesamt **3.509,25 €**.

Als außergewöhnliche Belastung **ohne** Selbstbehalt für den behinderten Sohn wurde anerkannt:

Vom Finanzamt anerkannt	€
Apotheke	594,73
Telefon-Wertkarte Epilepsie	180,00
Sicherheitsschuhe	36,84
Fahrtkosten Dr.M	369,60
Fahrtkosten Dr.Sch	403,20
	1.584,37
Tagesheimstätte Lebenshilfe	1.789,56
Summe	3.373,93

Der Bescheid enthält folgende Begründung (Text wörtlich):

„Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel (Omega 3 Essential, Vitamin E-Komplex) stellen keine Kosten der Heilbehandlung dar.

Die Kosten der Zahnpflege und der Mundhygiene werden, wie bereits in den Vorjahren begründet, als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anerkannt.

Die beantragten Aufwendungen für Ferienaufenthalt, Taschengeld, Sportveranstaltungen sind der privaten Lebensführung zuzuweisen. Diese Kosten erwachsen nicht zwangsläufig, auch wenn sie therapeutisch einen positiven Effekt erzielen und sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig."

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw am **16. April 2012** Berufung mit folgender Begründung (Text wörtlich):

„Zu den Omega 3 Essential-Kapseln und den Vitamin-E-Komplex-Kapseln ist zu sagen, dass mein beeinträchtigter Sohn eine massive Medikamentenunverträglichkeit hat und gegen seine Akne conglobata deshalb kein adäquates Medikament eingesetzt werden kann, wodurch wir auf alternative Behandlungsmethoden angewiesen sind, die auch aus dem Bereich der Nahrungsmittelergänzung kommen können. Diese Behandlung ist zwar langwierig und auch mit Rückfällen behaftet, aber sie weist so gut wie keine unangenehmen oder gar schlimmsten Nebenwirkungen auf, so wie sie bei den Medikamenten, die gegen die schwerste Form der Akne, wie Akne conglobata und -vulgaris eingesetzt werden (müssen), auftreten bzw. bereits aufgetreten sind. Diese Nebenwirkungen sind schlimmer als die Krankheit selber und wir mussten jede solche Behandlung (leider) vorzeitig abbrechen. Also bleibt uns nur mehr der Weg über die Homöopathie und Nahrungsmittelergänzungsstoffe. Somit stellen die Kosten für diese alternative Heilbehandlung sehr wohl Kosten im Sinne der außergewöhnlichen Belastungen - somit Krankheits- und Heilbehandlungskosten - dar.

Ebenso verhält es sich mit den Ferienaufenthalten und den Sportveranstaltungen, da sie für psychisch beeinträchtigte Menschen denselben "Effekt" haben und dieselbe Notwendigkeit darstellen, wie für einen querschnittgelähmten Menschen der Rollstuhl, oder für Sehbehinderte die Brillen, Linsen, Kosten für Sehschule usw. über den Ferienaufenthalt, wo therapeutisch und kognitiv vom Betreuungspersonal auf die Klienten eingewirkt wird, soll die Persönlichkeit, das Selbstbewusstsein, das Selbstwertgefühl und die physische und psychische Konstitution jedes einzelnen Teilnehmers gefördert werden. Das ist der Auftrag der Landesregierung (Sozialabteilung und Gleichbehandlungsgesetz und Inklusion) an die Lebenshilfe, beeinträchtigte Menschen so selbstbestimmt wie möglich zu "erziehen", wozu die Ferienaufenthalte und Sportveranstaltungen gehören. Bei sportlichen Wettkämpfen (im Rahmen der Special Olympics, die nach den Kriterien des Gleichbehandlungsgesetzes abzulaufen haben - das ist in den aktuellen Sozialgesetzen genau geregelt) "holen" sich beeinträchtigte Menschen die Erfolge und Anerkennung, die ihnen im Beruf, in ihrer Umgebung, durch ihre Behinderung versagt ist. Diese Menschen können sich nur über sportliche Erfolge definieren, denn im Arbeitsumfeld würden sie völlig versagen, da unsere Gesellschaft nur auf Leistung im Beruf aufgebaut ist, was diese Menschen niemals erreichen

würden. Um dem Gleichbehandlungsgesetz und der Inklusion gerecht zu werden, hat der Gesetzgeber die Instrumente der Ferienaufenthalte und sportlichen Betätigungen verschiedenster Art definiert und somit sind Kosten, die dafür anfallen, "Krankheits- und Heilbehandlungskosten" im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen und sind daher unbedingt abzugsfähig.

Ich stelle daher die Anträge: Diese Kosten für „Nahrungsmittelergänzung“, die im gegenständlichen Fall sehr wohl Heilbehandlungskosten darstellen, da sie die einzige Alternative zu Medikamenten darstellen, als Kosten für Heilbehandlung anzuerkennen.

Die Kosten für Ferienaufenthalt und Sportveranstaltungen mit allen Nebenkosten als Kosten im Sinne der außergewöhnlichen Belastungen anzuerkennen, da diese "Instrumente" für das psychische Fortkommen meines beeinträchtigten Sohnes unabdingbar sind."

Mit Schreiben vom 22. Juli 2013 wurde die Berufung wie folgt ergänzt und eine ärztliche Bestätigung vom 08. Juli 2013 vom Allgemeinmediziner Dr. Y S, Ort2 vorgelegt (Text wörtlich):

„Bezüglich der Einbringung der Kosten für alternative Behandlung wegen Akne conglobata wird nun eine ärztliche Bestätigung nachgereicht und vorgelegt, die den Einsatz nicht schulmedizinischer Präparate und Behandlungsmethoden aus ärztlicher Sicht empfiehlt. Aus diesem Grund sind die Kosten für diese Therapieform als außergewöhnliche Belastungen iS. des Einkommensteuergesetzes 1988 als Krankheits- und Heilbehandlungskosten absetzbar.

Sollten auch für die sportlichen und persönlichkeitsbildenden Maßnahmen, die die Lebenshilfe in Form von sportlichen Wettkampfaktivitäten, Ferienaufenthalten und Bildungsmaßnahmen anbietet und durchführt, Bestätigungen oder Dokumentationen benötigt werden, so werde ich mich bemühen, solche zu beschaffen, was sich für mich als äußerst schwierig gestalten dürfte, da ich dazu nicht nur die Landesregierung, sondern vielleicht auch das entsprechende Ministerium bemühen muss, um an die Inhalte, mit denen die einzelnen Bereiche der Lebenshilfe beauftragt sind, zu beschaffen.

Die „Aufträge“ die die jeweiligen Tagesheimstätten haben, richten sich nach den Behinderungsformen der Klienten, die dort Aufnahme finden. In der Tagesheimstätte Ort3 befinden sich ausschließlich mehrfach beeinträchtigte Menschen, die geistige und körperliche Behinderungen haben, sowie psychisch und mental Behinderte - zu dieser Gruppe gehört mein Sohn - die nie in der Lage sein werden, selbst für sich zu sorgen, was auch aus den Gutachten, die für die Gewährung der erhöhten Familienbeihilfe in Auftrag gegeben wurden und auch vom Bundessozialamt für die Ausstellung des Behindertenpasses grundlegend waren. Um die persönliche Wahrnehmung, die kognitiven Fähigkeiten, die mentale und

psychische Persönlichkeitsentwicklung zu verbessern, langfristig zu stabilisieren und zu festigen, werden Ferienaufenthalte, sportliche Aktivitäten mit Wettkämpfen, wo sich die Klienten über die Erfolge definieren und Selbstbewusstsein und Selbstbestätigung gewinnen können, wodurch ihre "Krankheit = Behinderung" eine physiotherapeutische "Behandlung" bekommt, die einen sehr positiven Einfluss bewirkt. Somit sind alle diese Aktivitäten, die natürlich erhebliche Kosten verursachen, Krankheits- und Heilbehandlungskosten iS. des Einkommensteuergesetzes 1988 und sind somit als außergewöhnliche Belastungen absetzbar.

Die vorgelegte ärztliche Bestätigung vom 08. Juli 2013 ausgestellt von Dr.med. S Y, Arzt für Allgemeinmedizin, Ort4, Straße2 lautet (Text wörtlich):

„Betrifft: Pat. X J, geb. am yy.yy.yyyy, wohnhaft in Ort4, Straße3.

Ich bestätige hiermit, dass der oben genannte Patient wegen folgender Erkrankungen bzw. Diagnosen in ärztlicher Behandlung steht: schwere therapieresistente Akne conglobata-Retinoid Unverträglichkeit, Reflexepilepsie.

Beim Patienten besteht seit dem 16. Lebensjahr (Anmerkung der Berufungsbehörde: Jahr 2006) eine schwere Verlaufsform einer Akne conglobata, eine in dieser Indikation angezeigte Retinoidtherapie kann aufgrund schwerer Nebenwirkungen nicht durchgeführt werden, in derselben Indikation anwendbare Aknetherapeutika wie Tetracycline und lokale Aknetherapeutika sind leider wirkungslos. Aus diesem Grund ist es aus ärztlicher Sicht zu befürworten und zwingend, dass Therapieformen aus dem nicht schulmedizinischen Bereich wie Homöopathie sowie kostenintensive dermatologisch empfohlene Präparate aus dem Kosmetikbereich zum Einsatz kommen, die jedoch leider vom zuständigen Krankenversicherungsträger nicht ersetzt werden. Wie daraus zu ersehen ist, erwachsen dem Patienten entsprechend hohe Behandlungskosten, die es zu berücksichtigen gilt.“

Mit Vorlagebericht vom 05. August 2013 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) unter Hinweis auf die strittigen Punkte vor.

Mit Schreiben vom 19. September 2013 urgierte der Bw die Erledigung seiner Berufung für das Jahr 2012.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob Nahrungsergänzungsmittel und zwar Omega 3 Essential und Vitamin E-Komplex Präparate bei der Veranlagung 2012 berücksichtigt werden können und ob Ausgaben für den Ferienaufenthalt, für Taschengeld, Ausgaben für sportliche Aktivitäten des behinderten Sohnes als außergewöhnliche Belastung wie folgt berücksichtigt werden können:

Vom Finanzamt nicht anerkannte Aufwendungen im Jahr 2012		€
Omega 3 Essential		43,00
Omega 3 Essential		104,70
Vitamin E-Kapseln		<u>117,60</u>
		265,30
Ferienaufenthalt		491,00
Taschengeld		150,00
Elternbeitrag (Salzburg Card)		50,00
Sportveranstaltung 2012		248,88
Taschengeld		<u>70,00</u>
		1.009,88
Summe aus beiden Positionen		1.275,18

Als Beweismittel wurden alle Unterlagen vom Bw aus dem Veranlagungsakt des Finanzamtes für das Jahr 2012 verwendet. Weiters wurde aus der finanzinternen Datenbank betreffend die erhöhte Familienbeihilfe Einsicht in den ärztlichen Befund vom 31.10.2008 von Dr. G über den behinderten Sohn J X genommen, um Kenntnis von der Hauptdiagnose zu erhalten – Text auszugsweise:

„Fach/Ärztliches Sachverständigengutachten: Betr.: X J, Vers.Nr.: #####

Untersuchung am: 2008-10-17 09:30 Ordination

Die ausführliche Anamnese wird nicht wiedergegeben.

Untersuchungsbefund: Normaler Allgemeinzustand, normaler Ernährungszustand, 178cm, 68kg, Haut: rein, rosig, Rachen, Tonsillen, Zunge unauffällig, Zähne gesund, etc.

Status psychicus / Entwicklungsstand: Ruhig, Gedankenfluss langsam. Er hat Pflegestufe 1, da er für das alltägliche Leben Anleitung und Kontrolle benötigt: Kleidung, Waschen, Arbeiten.

Relevante vorgelegte Befunde:

2008-05-26 Salzburger Landesklinik: Epilepsie

Diagnose(n) : Mittelgradige geistige Behinderung

Deutliche Entwicklungsverzögerung in der Kindheit, Defizite in schul. Fertigkeiten, Unterstützung im tgl. Leben notwendig.

Epilepsie

Anfälle selten und nur nach Reiz durch Flackerlicht aufgetreten. Keine Medikation notwendig.

Gesamtgrad der Behinderung: 60 vH voraussichtlich mehr als 3 Jahre anhaltend.

Eine Nachuntersuchung ist nicht erforderlich - Dauerzustand. Der(Die) Untersuchte ist voraussichtlich dauernd außerstande, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen.

erstellt am 2008-10-22 von G E, Arzt für Allgemeinmedizin

zugestimmt am 2008-10-31, Leitender Arzt: K W"

Von der allgemein zugänglichen Webseite der OÖ. Lebenshilfe (www.ooe.lebenshilfe.org) wurden Informationen eingeholt – siehe weiter unten.

Ebenso wurde die Webseite des Roten Kreuzes (www.roteskreuz.at) betreffend „Betreutes Reisen“ abgefragt – Text auszugsweise: *„Das Angebot des Betreuten Reisens richtet sich an all jene Personen, die gerne sicher auf Reisen gehen oder auf Grund einer körperlichen Beeinträchtigung auf die Hilfe anderer angewiesen sind.“*

Zur Beweiswürdigung ist auszuführen:

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen, sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten nicht zu besonderen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 19.11.1998, 95/15/0071; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255; VwGH 15.09.1999, 93/13/0057).

Eine außerordentliche Belastung kann nicht berücksichtigt werden, wenn das steuerpflichtige Einkommen so niedrig ist, dass es nicht zur Vorschreibung von Einkommensteuer kommt (VwGH 10.10.1996, 96/15/0092).

Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt über Verlangen die geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen oder wenn ihm dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (§ 138 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO)).

Werden bei einer Behinderung **die tatsächlichen Aufwendungen** anstelle des Freibetrages nach § 5 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht, sind diese ausnahmslos belegmäßig nachzuweisen.

Die Hinweise des Bw in den diversen Schreiben auf die ärztlichen Befunde seines Sohnes oder den gesetzlichen Auftrag der Lebenshilfe oder die Benennung der Sportveranstaltungen als „Special Olympics“ haben keine Relevanz für die **inhaltliche** steuerliche Beurteilung der vom Bw geltend gemachten Aufwendungen. Der gesetzliche Auftrag der Lebenshilfe ist für die Überprüfung, ob ein Aufwand steuerlich abzugsfähig ist oder nicht, irrelevant. Die subjektiven Beurteilungen des Sachverhalts durch den Bw können nur an den für **alle** Steuerpflichtigen geltenden objektiven Maßstäben und der Gesetzeslage gemessen werden.

Der Hausarzt des behinderten Sohnes bestätigt in seiner ärztlichen Bestätigung vom 08. Juli 2013 dh. nachträglich im Jahr 2013 die Erkrankung mit Akne conglobata und die Unverträglichkeit bestimmter Medikamente. Das Finanzamt hat Medikamentenkosten zB für diverse Apothekenrechnungen mit dermatologischen Heilsalben etc. dafür auch anerkannt.

Rechtlich ist auszuführen:

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 – der Text des Paragraphen ist gekürzt und wird nur auszugsweise wiedergegeben:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Grundsätzlich können laut § 20 EStG 1988 Kosten der **allgemeinen Lebensführung** die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer **nicht mindern**. Eine Ausnahme gibt es nur für **außergewöhnliche Belastungen**, die ihrer Art und Höhe nach atypisch sind und denen sich ein Steuerpflichtiger nicht entziehen kann und die seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit **über** einen Selbstbehalt hinaus tatsächlich mindern = außergewöhnliche Belastungen **mit** Selbstbehalt.

Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung **ohne** Selbstbehalt wird für körperliche Beeinträchtigungen bzw. Behinderungen ab einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 25% gewährt.

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 – wie hier die Zahnnarzkosten und die Mundhygienekosten des Sohnes, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG.

Gemäß **§ 34** Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 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).

Letzteres ist insofern nur dann der Fall, wenn die Belastung den vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden gesetzlich vorgegebenen Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4)

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

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

§ 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.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Das gilt vor allem für unmittelbare Krankheitskosten Unterhaltsberechtigter.

Unmittelbare Krankheitskosten erfüllen stets das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, auch wenn eine Vielzahl von Steuerpflichtigen davon zur gleichen Zeit (z.B. Arztkosten in Höhe des Selbstbehaltes der Krankenversicherung bzw. Krankenschein- oder Rezeptgebühren bei "Grippewelle", vgl. Doralt, § 34 Tz 32) oder in bestimmten Lebensabschnitten (z.B. altersbedingte Krankheiten) betroffen sind (vgl. Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/-Wanke, EStG § 34 Anm. 24).

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine rechtliche Verpflichtung zur Tragung von Krankheitskosten ergibt sich aus der Unterhaltpflicht gegenüber Kindern und dem Ehegatten. Abzugsfähig sind jene Kosten, die auch im Falle der eigenen Erkrankung zu einer außergewöhnlichen Belastung führen.

Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt insofern vor, als die Belastung den vom Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt überschreitet.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen.

Gemäß **§ 35** Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen bei eigenem Anspruch oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, hat, und weder er noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält.

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Anstelle des Freibetrages können auch **die tatsächlichen Kosten** aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6) geltend gemacht werden (Abs. 5).

Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBI. Nr. 303/1996.

Gemäß § 4 dieser VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) und Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente und Rezeptgebühren, sofern sie **im Zusammenhang mit der Behinderung** stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Es sind nur Kosten für **ärztlich verordnete Maßnahmen** abzugsfähig, die die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen. Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten (LStR, § 34 Rz 851; vgl. dazu auch Doralt, Einkommensteuergesetz¹¹, Kommentar, § 34 Tz 78).

Der Bw hat die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) geltend gemacht.

Auch für die Berücksichtigung von Aufwendungen, die ihre Ursache in der Behinderung einer Person haben, ist Voraussetzung, dass die Aufwendungen außergewöhnlich und zwangsläufig sind.

Aufwendungen betreffend die Nahrungsergänzungsmittel für den behinderten Sohn:

Hier im gegenständlichen Fall wurden im Jahr 2012 von der Firma Yves Rocher zwei Mal Omega 3 Essential Kapseln (43.- € plus 104,70 €) und von der Firma Hittich Gesundheitsmittel ein Präparat als Super Vitamin E Komplex Jahresversorgung (117,60 €) – wie oben aufgelistet – erworben und als Medikamente für den behinderten Sohn beantragt.

Festgestellt wird, dass es sich bei den Omega 3 Kapseln und beim Vitamin E Präparat um **Nahrungsergänzungsmittel** handelt. Es handelt sich definitiv nicht um Homöopathie-

präparate wie Globuli o.ä. oder dermatologische Präparate aus dem Kosmetikbereich wie in der ärztlichen Bestätigung als zu befürworten angeführt sind.

Aufwendungen zur Erhaltung der Gesundheit, Stärkungsmittel, Nahrungsergänzungen sowie Mittel zur Vorbeugung sind nicht abzugsfähig (vgl. UFS vom 9.5.2008, RV/0956-G/07; VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0109).

Der Verwaltungsgerichtshof erkennt in seiner Judikatur nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als **zwangsläufig** 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).

Bloße Wünsche und Vorstellungen des Betroffenen über medizinische Auswirkungen bilden keine ausreichende Grundlage für den Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Aufwandes (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Weiters ist im Gutachten von Dr. G vom 17.10.2008 (erstellt am 22.10.2008) im Untersuchungsbefund für den behinderten Sohn angeführt, dass zu diesem Zeitpunkt – dh im Oktober 2008 - die Haut rein und rosig gewesen ist.

Im Allgemeinen müsste eine konkrete ärztliche Verordnung – nicht eine Befürwortung oder irgendwelche als „zwingend“ beschriebene, aber nicht konkret benannte Therapieformen aus dem nicht schulmedizinischen Bereich – und ein konkreter medizinischer Behandlungsplan vorliegen, um als geeigneter Nachweis für die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme angesehen werden zu können.

Mit vom Bw selbst ausgewählten Nahrungsergänzungsmitteln, die außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehen, wird den Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheits- oder Behinderungskosten für gewöhnlich nicht entsprochen - dies insbesondere dann nicht bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten wie Vitaminpräparaten und Omega 3 Präparaten. Denn gerade bei diesen Produkten, wie sie der Bw geltend macht, erweist sich die Einnahme für nahezu jeden Personenkreis als gesundheitsfördernd. Mit den vorgelegten Unterlagen konnte weder der Nachweis der Zwangsläufigkeit, noch jener der Außergewöhnlichkeit dieser Aufwendungen erbracht werden.

Aufwendungen betreffend den Ferienaufenthalt, das Taschengeld, die Sportveranstaltungen etc. für den behinderten Sohn:

Im Jahr 2012 ist der behinderte Sohn, J X, am ##.##..2012 zweiundzwanzig Jahre alt geworden. Der Sohn des Bw hat eine 60%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit. Die ärztliche

Diagnose lautet auf mittelgradige geistige Behinderung und Epilepsie. Das letzte fachärztliche Gutachten wurde am 22.10.2008 (nach einer Untersuchung am 17.10.2008) erstellt. Zu diesem Zeitpunkt wurde auch festgehalten, dass der Sohn voraussichtlich dauernd außerstande ist, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen.

An Familienbeihilfe stehen für den behinderten Sohn folgende Beträge zur Verfügung: Familienbeihilfe 152,70 € plus Kinderabsetzbetrag 58,40 € (der Kinderabsetzbetrag wird gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt) plus die erhöhte Familienbeihilfe von 138,30 €, insgesamt monatlich 349,40 €, dh jährlich 4.192,80 €.

Laut den Daten des Landes OÖ erhielt der Sohn des Bw im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2012 (= jährlich) ein Bundespflegegeld der Stufe 3 in Höhe von 4.594,80 €.

Aus den Angaben und den Unterlagen des Bw ist ersichtlich, dass der Sohn in einer Tagesheimstätte der Lebenshilfe in Ort3 betreut wird. An Leistungen an die Lebenshilfe musste im Jahr 2012 für die Tagesheimstätte ein Betrag von 1.789,56 € vom Bw geleistet werden.

Laut einer Abfrage der Webseite (www.ooe.lebenshilfe.org) am 23.09.2013 werden bei der OÖ. Lebenshilfe folgende Leistungen angeboten – Text auszugsweise:

„Die Lebenshilfe Oberösterreich begleitet Menschen mit geistiger und mehrfacher Beeinträchtigung sowie deren Angehörigen ein ganzes Leben lang.“

„Die Lebenshilfe Oberösterreich ist für Menschen mit geistiger und mehrfacher Beeinträchtigung in allen Lebensabschnitten da und kümmert sich bis ins hohe Alter um das ideale Betreuungsangebot - von der Frühförderung von Babys bis hin zur Seniorenbetreuung. Dieses umfasst derzeit 43 Wohneinrichtungen, 37 Tagesheimstätten, sechs Kindergärten sowie zwei Frühförderstellen, vier Aktivshops und einen Heilpädagogischen Hort. Insgesamt sind in Oberösterreich über 1300 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Lebenshilfe Oberösterreich für rund 1600 Klientinnen und Klienten im Einsatz.“

Neben dem umfassenden Betreuungsangebot wird in den Einrichtungen der Lebenshilfe Oberösterreich auch auf ein abwechslungsreiches **Freizeitangebot** großen Wert gelegt. So können Menschen mit geistiger und mehrfacher Beeinträchtigung zum Beispiel an folgenden Angeboten teilnehmen: Mottoveranstaltungen (Geburtstag, Sommerfest, etc.), Urlaubsreisen und Ferienaufenthalte, Sport, Kurse und Therapie, Musik, Kreativ-Workshops und vieles mehr.“

Auf der Internetseite der Lebenshilfe ist ein Punkt mit Information zu Veranstaltungen des Jahres 2013. Zum Vergleich zu den Berufsjahren 2011 und 2012 werden hier Auszüge aus dieser Information vom Jahr 2013 angeführt – Text auszugsweise.

Am ##### wurde dort ua. mitgeteilt, dass im Sommer 2013 für die Tagesheimstätte Ort3 mehrere Sportturniere auf dem Programm standen:

„Als überaus erfolgreich erwiesen sich zudem die Teilnehmer der Tagesheimstätte im 400 m Lauf. J X sprintete am schnellsten über die Ziellinie und sicherte sich somit die Goldmedaille.“

„Einige Wochen zuvor zeigten die Athleten aus Ort3 ihr Können beim Stocksportturnier in Seiersberg. Das Team ua. mit J X erreichte einen guten vierten Platz.“

Kosten aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) können nur dann als außergewöhnliche Belastungen **ohne** Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und **ohne** Anrechnung auf eine pflegschaftsbedingte Geldleistung berücksichtigt werden, wenn sie unter die Verordnung des Bundesministers für Finanzen subsumiert werden können.

Entsprechend den oben zitierten Bestimmungen gewährte das Finanzamt im Bescheid folgende Positionen zur Gänze als außergewöhnliche Belastungen:

Außergewöhnliche Belastung **mit** Selbstbehalt: **3.509,25 €** (Beträge inklusive Zahnpflege etc. wie oben beim Bescheid beschrieben).

Außergewöhnliche Belastung **ohne** Selbstbehalt für den behinderten Sohn: Kostenbeitrag für die Tagesheimstätte in Höhe von 1.789,56 € plus ein Betrag von 369,60 und 403,20 € an Fahrtkosten für das Jahr 2012 plus 594,73 € für Medikamente und Heilmittel plus Telefon-Wertkarte für Epilepsie von 180.- € plus Kostenbeitrag für Sicherheitsschuhe in Höhe von 36,84 € = insgesamt **3.373,93 €**.

Nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können Kosten der normalen Lebensführung und Freizeitgestaltung. Darunter fallen die vom Bw in der Berufung beantragten Kosten für die **Freizeitgestaltung** wie zB Kosten für Ferienaufenthalte, Taschengeld der Eltern für Eintritte o.ä., Elternbeitrag, die Kosten für die Freizeitgestaltung wie hier Stockschießen und Aufenthalte zu dieser Freizeitgestaltung des behinderten Sohnes.

Bei Kosten der Freizeitgestaltung besteht zwischen nicht behinderten und behinderten Personen kein Unterschied. Diese Aufwendungen stellen generell nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung dar. Diese sind hier im Rahmen der Unterhaltpflicht vom Bw zu tragen, so wie bei nicht behinderten Personen auch.

Es handelt sich hier **nicht** um typische Kosten einer Heilbehandlung und auch nicht um Therapiekosten, sondern hier wird lediglich eine Verbesserung des Allgemeinzustandes durch eine Erholung wie bei einem Urlaub oder eben durch die Teilnahme an einem Ferienaufenthalt oder durch die Teilnahme an sportlichen Aktivitäten angestrebt. Es ist aber zu beachten, dass

Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit oder Aufwendungen wie hier vom Bw beschrieben wie „mentale und psychische Persönlichkeitsentwicklung“ steuerlich generell **keinerlei** Berücksichtigung finden. Bei solchen Aufwendungen fehlt es nämlich an der unmittelbaren Verursachung durch eine Krankheit oder hier durch die Behinderung an sich und damit an der Zwangsläufigkeit.

Es handelt sich auch nicht um eine Kur oder eine Rehabilitationsmaßnahme. Diese würde nämlich ein bestimmtes und **unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren** erfordern und müsste nachweislich zur Heilung oder Linderung der hier vorliegenden Behinderung **notwendig** sein und eine andere Behandlung oder Maßnahme dürfte nicht oder kaum erfolgversprechend sein (vgl. UFS vom 17.5.2010, RV/0486-G/08). Dies liegt hier aber nicht vor.

Es wird zwar durch den Ferienaufenthalt oder die Sportaufenthalte ein Stück „Normalität“ in Form eines Urlaubs in das Leben des jungen Mannes geholt, welche durchaus seiner geistigen Gesundheit förderlich sein kann. Dies wird auch vom Bw so angegeben, da eben eine positive Beeinflussung auf die der allgemeinen Persönlichkeitsentwicklung eines Behinderten vorliegen kann. Diese Aufenthalte unterscheiden sich aber nicht von anderen betreuten Reiseveranstaltungen wie zB die betreuten Reisen des Roten Kreuzes, für Personen mit körperlichen Beeinträchtigungen, die ebenso deren physischen und psychischen Gesundheitszustand förderlich sein kann.

Der Erholungscharakter der Aufenthalte steht im Vordergrund und solche Maßnahmen sind wie jede Urlaubsreise oder jeder Aufenthalt zur Ausübung eines Sportes auch bei nicht behinderten Personen zwar der Gesundheit förderlich, **sie sind aber nicht steuerlich abzugsfähig.**

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Ausfertigung der Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck.

Linz, am 8. Oktober 2013