

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 5.7.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 13.6.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Der Beschwerdeführer (Bf) machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 u.a. einen Behindertenfreibetrag für einen Grad der Behinderung von 70%, einen Freibetrag für Diätverpflegung sowie Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung von 4.329,32 Euro geltend.
2. Über Ersuchen des Finanzamtes übermittelte der Bf eine Aufstellung der geltend gemachten Kosten (Fahrtkosten zum Arzt und Krankenhaus, Parkgebühren, Selbstbehalt für Krankenhausaufenthalte, Thermenaufenthalt, Rezeptgebühren, Elektrofahrrad, Sattel) und dazugehörige Belegkopien.
3. Mit Einkommensteuerbescheid vom 13.6.2018 für das Jahr 2016 berücksichtigte das Finanzamt den Freibetrag wegen eigener Behinderung von 363 Euro, den Pauschbetrag für Diätverpflegung von 504 Euro und nachgewiesene Kosten von lediglich 1.522,04 Euro.

In der Bescheidbegründung wurde zu den Aufwendungen für den Thermenaufenthalt in Höhe von 422,20 Euro im Wesentlichen ausgeführt:

Die Ausgaben für den Thermenaufenthalt in Bad Füssing mit Sauna, Dampfbad, Massage vom 14. – 17.11.2016 würden ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern in der Mehrzahl von Gesunden in der Absicht getätigt, die Gesundheit zu erhalten oder das Wohlbefinden zu steigern. Für die Anerkennung der Aufwendungen sei eine ärztliche Verordnung erforderlich, aus der sich die medizinische Notwendigkeit klar ergebe und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen ausgestellt worden sei. Die Behandlung durch eine fachkundige Person müsse eine therapeutische Wirkung auf eine

bestimmte Krankheit haben. Im vorliegenden Fall handle es sich nicht um typische Kosten einer Heilbehandlung, sondern um Kosten zur Verbesserung des Allgemeinzustandes wie bei einem Erholungsurlaub. Die undatierte Verordnung der Hausärztin für einen viertägigen Thermenaufenthalt ändere nichts daran, dass die Aufwendungen mangels Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit zur Gänze nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar seien.

Zum Elektrofahrrad und Fahrradsattel um insgesamt 2.252 Euro hielt das Finanzamt fest, dass Kosten in Zusammenhang mit einer Krankheit vermögensmindernd sein müssen, um als außergewöhnliche Belastung qualifiziert werden zu können. Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, seien keine außergewöhnliche Belastung („Gegenwerttheorie“), außer das angeschaffte Wirtschaftsgut habe eine bloß eingeschränkte Verkehrsfähigkeit. Darunter verstehe man Wirtschaftsgüter für den persönlichen Gebrauch, die für andere Personen keinen Nutzen haben wie Prothesen, Brillen, Hörgeräte, oder Wirtschaftsgüter, die nur für Behinderte verwendbar sind wie etwa Rollstühle. Bei einem Elektrofahrrad handle es sich nicht um eines jener höchstpersönlich nutzbaren Güter, sondern um ein marktgängiges Wirtschaftsgut mit entsprechendem Verkehrswert. Elektrofahrräder seien in weiten Bevölkerungskreisen sehr beliebt. Sie werden nicht im Zusammenhang mit einem spezifischen Krankheitsbild, sondern zur Steigerung des Wohlbefindens und der Fitness erworben. Es handle sich um übliche Aufwendungen der Lebensführung. Trotz der vorliegenden ärztlichen Verordnung könne nicht von einer Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ausgegangen werden.

Die Parkgebühren von 49,90 Euro seien nicht anzuerkennen, da mit dem amtlichen Kilometergeld sämtliche zusammenhängende Aufwendungen einschließlich Parkgebühren abgegolten seien. Die Krankenhausaufenthaltskosten in Form des Selbstbehaltes seien um eine Haushaltersparnis von 5,23 Euro pro Tag zu kürzen.

4. In der Beschwerde vom 5.7.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid beantragte der Bf die Berücksichtigung der Aufwendungen für den Thermenaufenthalt und des Elektrofahrrades. Der Thermenaufenthalt sei wegen seiner schweren Erkrankung erforderlich gewesen und die Hausärztin habe den Aufenthalt gemäß der vorliegenden Verordnung zur Verbesserung seines gesundheitlichen Zustandes und seiner Lebensqualität angeordnet. Auch das Elektrofahrrad sei wegen seiner schweren Erkrankung erforderlich gewesen. Das Krankenhaus habe diese Anschaffung gemäß der vorliegenden Verordnung zur Verbesserung seines gesundheitlichen Zustandes und seiner Lebensqualität angeordnet. Damit werde u.a. gewährleistet, dass sich sein spezifisches Krankheitsbild durch die Erhöhung der Fitness verbessere.

5. Das Finanzamt wies die Beschwerde unter Verweis auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2016 mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.7.2018 ab.

6. Der Bf wiederholte in seinem Vorlageantrag vom 8.8.2018 die Ausführungen der Beschwerde.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid hat das Finanzamt antragsgemäß einen Freibetrag wegen eigener Behinderung von 363 Euro und einen Pauschbetrag von 504 Euro für Diätverpflegung bei Magenkrankheit in Abzug gebracht. Strittig ist, ob neben den gemäß § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen anerkannten Krankheitskosten für Arztbesuche, Krankenhausaufenthalte und Rezeptgebühren von insgesamt 1.522,04 Euro weitere Aufwendungen für ein Elektrofahrrad und einen Thermenaufenthalt von zusätzlich 2.974,20 Euro zu berücksichtigen sind. Wie einem Vermerk in der Datenbank der Finanzverwaltung zu entnehmen ist, hat der Bf in den vergangenen Jahren einen Wirbelbruch und einen Herzinfarkt erlitten und leidet an Lymphdrüsenkrebs und Bluthochdruck.

Rechtslage:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält der Steuerpflichtige keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt zudem, 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, sind gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen

über außergewöhnliche Belastungen die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Die Mehraufwendungen sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (§ 1 Abs. 3 der Verordnung).

Gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind zusätzlich zum Pauschbetrag des § 35 Abs. 3 EStG 1988 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

1. Elektrofahrrad

Der Bf übermittelte eine Verordnung der hämatologischen-onkologischen Ambulanz eines Krankenhauses vom 17.3.2016 über ein Elektrofahrrad, wonach dieses aufgrund der unheilbaren Erkrankung notwendig sei, damit der Bf möglichst lang mobil bleiben und sich in frischer Luft aufhalten könne. Für die Aufwendungen von insgesamt 2.252 Euro hat der Bf eine Rechnung vom 9.5.2016 über einen Fahrradsattel und einen Vorbau um 102,52 Euro und eine Rechnung vom 23.7.2016 über ein Damen-Elektrofahrrad um 2.150 Euro vorgelegt.

Zu prüfen ist nun, ob ein Fahrrad mit Zubehör unter "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel" im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen zu subsumieren ist bzw ob die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Unter Aufwendungen für Hilfsmittel sind Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen zu verstehen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen bzw zu mildern (JAKOM, EStG 2019, § 35 Tz 25), zum Beispiel ein speziell auf die Bedürfnisse eines Rollstuhlfahrers zugeschnittenes Therapiefahrrad (UFS 18.7.13, RV/0274-F/12).

Um kein Hilfsmittel handelt es sich hingegen bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht unterscheidet und für jedermann nutzbar ist, zB ein marktgängiges Liegefahrrad mit Elektromotor (UFS 29.3.12, RV/0360-W/11) oder ein handelsübliches Fahrrad (UFSL 17.01.2005, RV/1449-L/02).

Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung (einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr), sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, können entsprechend der Gegenwerttheorie grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Mit dem in § 34 EStG 1988 verwendeten Tatbestandsmerkmal "Belastung" ist der Gegenwertgedanke auch legislatisch verankert (vgl. *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, Kommentar EStG³⁶, § 34

Tz 2 mit Hinweis auf *Pülzl*, Außergewöhnliche Belastung und Gegenwerttheorie, ÖStZ 2003/1073).

Der Verfassungsgerichtshof hat sich ebenfalls mit der sogenannten Gegenwerttheorie auseinandergesetzt (VfGH 13.03.2003, B 785/02) und führt aus: *"Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. z.B. Verwaltungsgerichtshof vom 10. September 1998, 96/15/0152). Der Verfassungsgerichtshof sieht keinen Grund, dieser Rechtsprechung entgegenzutreten. Er ist auch nicht der Auffassung, daß dieser Gegenwertgedanke bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen schlechthin unbeachtlich wäre (vgl. dazu auch - im Zusammenhang mit der Errichtung eines behindertengerechten Eigenheimes - Verwaltungsgerichtshof vom 22. Oktober 1996, Zl. 92/14/0172)."*

Eine andere Beurteilung kann gegebenenfalls erforderlich sein bei Beschaffung von Wirtschaftsgütern, die auf Grund ihrer Verwendbarkeit nur für bestimmte individuelle Personen (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH 22.10.96, 92/14/0172).

Im vorliegenden Fall ist dem Bf zuzugestehen, dass die Verwendung eines Elektrofahrrades an der frischen Luft seinem Gesundheitszustand zuträglich sein kann. Auch wenn die Anschaffung des Elektrofahrrades durch die Krankheit motiviert war, ist für die rechtliche Beurteilung aber ausschlaggebend, dass den Aufwendungen des Bf ein Gegenwert gegenübersteht, der im Sinne der zitierten Rechtsprechung die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ausschließt.

Wie schon das Finanzamt im angefochtenen Bescheid festgestellt hat, handelt es sich bei dem Fahrrad um ein marktgängiges Modell. Der Bf ist dem nicht entgegengetreten. Auch den vom Bf vorgelegten Unterlagen ist kein Hinweis zu entnehmen, dass es sich etwa um ein behinderungsspezifisches Produkt handelt.

Mit dem Elektrofahrrad samt Zubehör hat der Bf ein Wirtschaftsgut mit uneingeschränkten Verkehrswert angeschafft, das für jedermann nutzbar ist. Ein „verlorener Aufwand“, der zu einer Vermögensminderung führt, ist in Hinblick auf den erworbenen Gegenwert nicht gegeben. Eine absetzbare außergewöhnliche Belastung liegt daher nicht vor.

2. Thermenaufenthalt :

Der Bf hielt sich von 14. – 17.11.2016 mit einer Begleitperson in Bad Füssig auf und besuchte an zwei Tagen das Thermalbad. Dazu legte der Bf dem Finanzamt eine (undatierte) Verordnung einer Ärztin für Allgemeinmedizin vor, welche die Notwendigkeit eines „Thermenaufenthalts mit Sauna, Dampfbad und Massagen von 14. – 17.11.2016“ aufgrund der schweren Erkrankung des Bf bescheinigt. Der Bf reichte auch zwei Rechnungsbelege vom 14.11. und 15.11.2016 über jeweils zwei Thermeneintritte

(insgesamt 4 x 10,50 Euro) in die Therme in Bad Füssing und eine Rechnung vom 17.11.2016 für drei Übernachtungen für zwei Personen mit Frühstück über 208,20 Euro ein und machte Kilometergeld für 410 km geltend.

Die Absolvierung der verordneten Anwendungen „Sauna, Dampfbad und Massagen“ ist anhand der beiden Belege über den Thermeneintritt nicht ersichtlich. Laut Homepage der Therme in Bad Füssing wäre für den Saunaeintritt ein spezielles Ticket „inklusive Sauna“ zu erwerben gewesen. Auch Massagen sind extra zu bezahlen. Da die beiden Eintrittsbelege keinerlei Hinweise auf Sauna, Dampfbad oder Massagen enthalten, ist davon auszugehen, dass es sich um einen „normalen“ Thermenbesuch ohne besondere Behandlungen gehandelt hat.

Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind zB Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien sowie dabei anfallende Fahrt- bzw Transportkosten (*Peyerl* in Jakom 2019, § 35 Rz 27).

Für das Vorliegen der Voraussetzungen ist der Steuerpflichtige nachweispflichtig (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123).

Ein Kuraufenthalt kann unter bestimmten Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung steuerliche Berücksichtigung finden. Erforderlich ist etwa ein unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (VwGH 24.9.08, 2006/15/0120). Wesentlich ist, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter ein Kuraufenthalt ist, dh eine nachweislich kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung aufweist und nicht bloß einen Erholungsaufenthalt darstellt (VwGH 22.4.09, 2007/15/0022). Erforderlich ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (VwGH 24.9.08, 2006/15/0120).

Ähnliches muss auch für einen Thermenaufenthalt gelten. Der VwGH erkennt nämlich in seiner Judikatur ausdrücklich nur die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbundenen Kosten als zwangsläufig erwachsen an. Aufwendungen, die lediglich auf eine Verbesserung des Allgemeinzustandes abzielen, sind davon nicht erfasst, selbst wenn sich die betreffende Maßnahme auf den Verlauf einer konkreten Krankheit positiv auswirken kann (VwGH 23.5.1996, 95/15/0018).

Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, und Besuche von Thermalbädern, ohne sich dort unter Aufsicht/Anleitung behandeln zu lassen (*Peyerl* in Jakom 2019, § 34 Rz 90 „Kuraufenthalt“, UFS 10.10.12, RV/0377-G/12).

Im Sinne der angeführten Rechtsprechung sind die Aufwendungen des Bf für den Eintritt in ein öffentlich zugängliches Thermalbad sowie die damit zusammenhängenden Aufenthaltskosten und Fahrtkosten für die Qualifikation als außergewöhnliche Belastung nicht ausreichend. Da der Bf keine Behandlungen absolviert hat, kommt dem Thermenaufenthalt eindeutig der Charakter eines Erholungsaufenthaltes zu. Der Besuch

eines Thermalbades ist in weiten Bevölkerungskreisen sowohl bei Gesunden wie Kranken beliebt und ist das Merkmal der Außergewöhnlichkeit nicht erfüllt.

Darüber hinaus konnte der Bf keine vor Antritt der Reise ausgestellte - sondern lediglich eine undatierte - ärztliche Verordnung vorweisen. Die medizinische Notwendigkeit des Thermenbesuchs ohne Durchführung von Therapien und nicht zuletzt der Kosten der Begleitperson ist daher nicht erwiesen. Damit fehlt auch die Voraussetzung der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988.

Auch wenn sich der Thermenbesuch auf den Gesundheitszustand des Bf positiv ausgewirkt haben mag, hat die Abgabenbehörde aus den angeführten Gründen zu Recht die Anerkennung der Aufwendungen für den Thermenaufenthalt als außergewöhnliche Belastung abgelehnt und liegen damit auch keine Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen vor.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 9. Jänner 2020