



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Stb., vom 5. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 7. März 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist und machte für sich und seine Ehegattin Kurkosten als außergewöhnliche Aufwendungen geltend. Weiters wurden Verluste aus Gewerbebetrieb betreffend das Betreiben einer Photovoltaikanlage als Privater geltend gemacht.

Das Finanzamt anerkannte die Kurkosten für die Ehegattin A. nicht, da diese zwar durch Niederösterreichische Gebietskrankenkasse übernommen und grundsätzlich der Tatbestand der Zwangsläufigkeit erfüllt sei, jedoch keine Behinderung vorliegt und diese daher nicht unter den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 6 subsumiert werden kann (ohne Selbstbehalt) sondern unter den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 4 (mit Selbstbehalt) fallen.

Betreffend die Aufwendungen für die Kurkosten des Bw. wurde zwar durch das Bundessozialamt eine Behinderung im Ausmaß von 70% bestätigt. Jedoch bestehe auch im Falle eines festgestellten Grades der Behinderung eine Verpflichtung zum Nachweis einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von konkreten Heilbehandlungen, denn nicht

jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Begehrt der Abgabepflichtige die Anerkennung von Aufwendungen für einen Kuraufenthalt als außergewöhnliche Belastungen, so müsse er die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen nachweisen.

Es lägen dem Finanzamt zwar Empfehlungen vor, dass eine Kur durchgeführt werden solle, aber keine Zuweisung durch einen befugten Arzt und auch keine Kostenübernahme durch den Versicherungsträger. Der Bw. habe sogar auf einen von der PVA bewilligten Antrag verzichtet - es liegt daher nahe, dass dieser Kurtermin aus privaten Gründen (um gemeinsam mit Ihrer Gattin zu sein) gewählt wurde. Daher könnten diese Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.

Die Verluste aus Gewerbebetrieb betreffend das Betreiben einer Photovoltaikanlage als Privater wurden auf Grund der hohen Ausgaben für die Anlage und Erklärung von Verlusten für die Jahre 2010 und 2011 nicht anerkannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Kurkosten)

Rechtslage: Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 idgF sind Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens u.a. außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Ausgaben dürfen weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein und müssen folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1.) müssen sie außergewöhnlich sein,
- 2.) müssen sie zwangsläufig erwachsen und
- 3.) müssen sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Ausgaben sind außergewöhnlich, wenn sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und/oder gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988 idgF) und erwachsen zwangsläufig, wenn sich die/der Steuerpflichtige ihnen aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988 idgF).

Wollen Steuerpflichtige Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, haben sie selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgaben rechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 25.5.2004, 2001/15/0027). Nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt zu einer

außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, weshalb erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig und eine andere Behandlung nicht oder kaum Erfolg versprechend ist.

An den zu erbringenden Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im allgemeinen schwierigen Abgrenzung krankheitsbedingter Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164). Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses erforderlich, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der krankheitsbedingten Reise sowie das Reiseziel ergeben (ärztliche verordnete Kuren). Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164 u.a.).

- Kurskosten Ehegattin A.:

Strittig sind die Kosten des ausgewiesenen und bezahlten "Selbstbehaltes" der Kur. Die Kurkosten wurden durch die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse übernommen und ist daher grundsätzlich der Tatbestand der Zwangsläufigkeit erfüllt. Wie das Finanzamt feststellte, können mangels Behinderung diese Aufwendungen nicht unter den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 6 subsumiert werden (ohne Selbstbehalt) sondern fallen unter den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 4 (mit Selbstbehalt).

- Kurkosten Bw.:

Für die Anerkennung von Aufwendungen für einen Kuraufenthalt als außergewöhnliche Belastungen, muss der Abgabepflichtige die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen nachweisen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zum Nachweis der Zwangsläufigkeit die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, erforderlich. Wie oben ausgeführt, kann es einem ärztlichen Gutachten gleichgehalten werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung dieser

Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl. VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Auch im Falle eines festgestellten Grades der Behinderung besteht eine Verpflichtung zum Nachweis einer ärztlichen Verordnung bei Inanspruchnahme von Heilbehandlungen, denn nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung.

Im vorliegenden Fall wurde durch das Bundessozialamt eine Behinderung im Ausmaß von 70% bestätigt. Es liegen der Abgabenbehörde lediglich Empfehlungen vor, dass eine Kur durchgeführt werden soll, aber keine Zuweisung durch einen befugten Arzt und auch keine Kostenübernahme durch den Versicherungsträger. Das Finanzamt stellte darüber hinaus fest, dass der Bw. auf einen von der PVA bewilligten Antrag verzichtet hat, um aus privaten Gründen den Kurtermin gemeinsam mit der Gattin zu absolvieren.

Mangels Vorlage einer ärztlichen Verordnung oder Kostenersatz durch die Krankenkasse sind daher die beantragten Aufwendungen mangels Nachweiserbringung nicht zu berücksichtigen.

Ad Verluste aus der Gewinnung von elektrischen Strom durch eine Photovoltaikanlage)

Der Bw. machte weiters Verluste aus Gewerbebetrieb aus der Inbetriebnahme einer Photovoltaikanlage zur Erzeugung elektrischer Energie errichtet auf dem Dach des Wohnhauses geltend.

In den Jahren 2009 (Beginn der Tätigkeit) und im Jahr 2010 wurden aus der Stromerzeugung ausschließlich Verluste erwirtschaftet. Im Jahr 2010 wurden insgesamt € 43,07 an Einnahmen aus dieser Tätigkeit für das gesamte Jahr (siehe Umsatzsteuererklärung) erklärt. Die Ausgaben (etwa Afa) für die Photovoltaikanlage waren bei weitem höher und daher wurde insgesamt ein Verlust in Höhe von € 1.556,78 aus der Tätigkeit des Stromverkaufes erklärt. Auch für das Jahr 2011 wurde auf Grund des Ankaufes einer Wärmepumpe kein Gewinn erzielt. Diese Wärmepumpe bedingt einen größeren elektrischen privaten Verbrauch und daher auch in Zukunft die Ausgaben die Einnahmen übersteigen, sodass laufend Verluste erzielt werden.

Zur Frage inwieweit diese Photovoltaikanlage eine gewinnbringende Einkunftsquelle darstellt wird unter Verweis auf die Ausführungen des Finanzamtes wie folgt festgestellt:

"Ertragsteuerliche Beurteilung: Wird eine Photovoltaikanlage von Privaten angeschafft, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO nicht zu unterscheiden, ob es sich um einen Voll- oder Überschusseinspeiser handelt.

Denn es macht wirtschaftlich keinen Unterschied, ob

-) Volleinspeiser den gesamten für die Haushaltsführung notwendigen Strom aus dem Ortsnetz beziehen und die gesamte aus Photovoltaik gewonnene Energie zum selben Preis in das Ortsnetz liefern und der Saldo im Jahresdurchschnitt einen Überschuss ergibt, oder ob
-) Überschusseinspeiser nur den für die Haushaltsführung nicht benötigten Strom ins Ortsnetz abliefern.

Wesentlich ist daher nur, ob die selbst erzeugte Strommenge im Jahresdurchschnitt die für die Haushaltsführung benötigte Strommenge überschreitet oder nicht: Wird durchschnittlich so viel Strom erzeugt als im Haushalt verbraucht wird, werden grundsätzlich die Kosten der Anschaffung und des Betriebs der Photovoltaikanlage nicht abzugsfähige Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sein, denn die Lieferung ins Ortsnetz erfolgt hier nur, weil einerseits eine entsprechende Speichermöglichkeit technisch nicht möglich ist; andererseits muss zeitversetzt Strom aus dem Ortsnetz in ähnlichem Ausmaß zum selben Preis zugekauft werden.

Wird allerdings mehr Strom erzeugt als für die Haushaltsführung benötigt wird, wird diese Überschussmenge einer ertragsteuerlichen Betrachtung zu unterziehen sein.

Anschaffungskosten, Nutzungsdauer:

Die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage sind um die Investitionsförderungen von Bund, Land und ev. Gemeinden zu kürzen. Ein Kriterium für die Betrachtung, ob Überschüsse erzielt werden können, ist auch die Nutzungsdauer. Nutzungsdauer -Abschreibung: Die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage (eventuell Kürzung um Investitionsförderung) sind gemäß § 7 EStG 1988 auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Darunter ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes Unter Berücksichtigung der deutschen AfA-Tabelle (3.1.6.: ND 20 Jahre) wird es daher nicht zu beanstanden sein, der Abschreibung für Abnutzung gemäß § 7 EStG 1988 eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 20 Jahren zu Grunde zulegen

Erzeugung von dem Durchschnittsverbrauch entsprechenden Energiemengen: Wird eine Photovoltaikanlage angeschafft, deren Durchschnittsleistung dem durchschnittlichen Energiebedarf des Haushalts des Abgabepflichtigen entspricht, wird sich idR ein Ausgleich aus Stromerzeugung und privater Stromverbrauch ergeben.

Dass in Zeiten des Spitzenverbrauchs Strom aus dem Ortsnetz in ähnlichem Ausmaß bezogen werden muss, als in Zeiten des Minimalverbrauchs Strom ans Ortsnetz geliefert werden kann, zumal für den erzeugten und den bezogenen Strom der gleiche Preis verrechnet wird, hat in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen Einfluss auf die Durchschnittsbetrachtung. Wenn daher im Jahresdurchschnitt die erzeugte Strommenge dem Durchschnittsverbrauch des Haushalts annähernd entspricht, wird die Anschaffung und der Betrieb der Photovoltaikanlage unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (nichtabzugsfähige Ausgaben) einzureihen sein, um eine Gleichstellung mit den Abgabepflichtigen zu erreichen, die Strom aus dem Ortsnetz beziehen.

Erzeugung von den Durchschnittsverbrauch übersteigenden Energiemengen: Wird eine Photovoltaikanlage angeschafft, deren Durchschnittsleistung den durchschnittlichen Energiebedarf des Haushalts wesentlich übersteigt, wird idR ein positives Ergebnis zu

erreichen sein, sodass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Das Ergebnis ist allerdings neben der erzeugten Energiemenge auch vom Verbrauch abhängig.

Die Entscheidung einer Privatperson, die gesamte erzeugte Energiemenge oder nur die nicht selbst zur Haushaltsführung benötigte Überschussmenge ins Ortsnetz zu liefern, führt gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zum selben Ergebnis: Entspricht die im Jahresdurchschnitt erzeugte Energiemenge der durchschnittlichen, für die Haushaltsführung benötigten Energiemenge, sind die Ausgaben für die Anschaffung der Photovoltaikanlage nicht abzugsfähig gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, denn die Lieferung einer Überschussmenge ins Ortsnetz erfolgt hier nur, weil einerseits eine entsprechende Speichermöglichkeit technisch nicht möglich ist, und andererseits zeitversetzt Strom aus dem Ortsnetz in ähnlichem Ausmaß zum selben Preis zugekauft werden muss. Wird allerdings mehr Strom erzeugt als für die Haushaltsführung benötigt wird, kann es wegen der anschaffungskostenmindernden Förderungen und wegen der um die Privatanteile verminderten AfA zu Überschüssen kommen, die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind."

Liebhabelei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn die Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen.

Bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt Liebhabelei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben (Werbungskosten) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhabelei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird (§ 2 Abs. 4 LVO).

Zum berufungsgegenständlichen Sachverhalt ist unter Verweis auf die obigen Ausführungen festzustellen, dass aus der bisherigen Stromerzeugungsanlage (ab Anschaffung) lediglich Verluste bzw. negative Ergebnisse erzielt wurden und auf Grund der zusätzlichen Errichtung einer Wärmepumpe für die Zukunft keine Gewinne zu erwarten sind.

Es liegt somit Liebhabelei gemäß § 1 Abs. 2 LVO vor, die Verluste aus dieser Tätigkeit können daher nicht anerkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. August 2013