



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der 1946 geborene Berufungswerber (Bw.) erhielt im Jahr 2004 Pensionseinkünfte in Höhe von 21.430,20 € sowie weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 282,60 €. In seiner für das Jahr 2004 abgegebenen Arbeitnehmererklärung machte er neben nicht strittigen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (70%ige Behinderung, Gallendiät...) unter der KZ 476 u.a. auch 5.800,00 € für die Anschaffung einer Infrarotwärmekabine als nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung geltend. Der Erklärung beigelegt war die mit 22. Februar 2005 datierte Bestätigung eines Arztes für Allgemeinmedizin: *„Die ständige Anwendung einer Wärmekabine ist bei Zustand nach cerebr. Insult u. spast. Hemiparese bei Hr. [Bw.] angezeigt.“*

Im **Einkommensteuerbescheid 2004** vom 6. April 2005 ließ das Finanzamt die Aufwendungen für die Infrarotkabine mit folgender Begründung unberücksichtigt:

„Gem. § 34 EStG 1988 kommt nur eine Belastung des Einkommens des Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastung in Betracht, damit sind Vermögensumschichtungen nicht als außergewöhnliche Belastung anzusehen. Als Belastung sind demnach nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind.“

Als zusätzliche Kosten kommen nur außergewöhnliche Anschaffungen in Betracht, die in direktem Zusammenhang mit der festgestellten Erwerbsminderung stehen und nicht der Gegenwerttheorie unterliegen.“

In der gegen den Einkommensteuerbescheid eingebrachten **Berufung** wies der Bw. daraufhin, dass er gemäß ärztlichen Attesten eine 70%ige Behinderung auf Grund einer spastischen Lähmung, verursacht durch eine Gehirnblutung (Schlaganfall), habe. Diese Lähmungserscheinungen seien nicht reparabel, sehr wohl jedoch der weitere Verlauf zu hemmen. Der Bw. müsse drei mal wöchentlich eine Therapie wegen dieser Krankheit machen und habe sich auf Grund einer ärztlichen Verordnung eine Infrarotkabine angekauft, welche als therapeutische Maßnahme für sein Krankheitsbild anzusehen sei. Die zu Hause durchgeführte Therapie bewirke, dass einerseits die Schmerzen verringert würden und andererseits der weitere Verlauf der Lähmung gehemmt werde. Ohne die bestehenden Therapieerfordernisse hätte der Bw. die Infrarotkabine nie angeschafft. Als nicht regelmäßig anfallende Kosten der Heilbehandlung seien solche Aufwendungen zu verstehen, die unter anderem mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden seien. Im gegenständlichen Fall stelle die Anschaffung keinen „verlorenen Aufwand“ dar. Die Infrarotkabine habe im Wesentlichen nur einen eingeschränkten Verkehrswert, da diese nur für den persönlichen Gebrauch – nämlich als Heilbehelf – angeschafft worden sei. Der Einbau der Kabine stelle für den Wohnraum keine Wertsteigerung dar, sondern vielmehr nehme diese noch Platz weg und sei somit eine Entwertung wegen des verlorenen Platzes. Aus den angeführten Gründen würden die Anschaffungskosten für die Infrarotkabine als nicht regelmäßig anfallende Kosten der Heilbehandlung geltend gemacht.

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung** hielt das Finanzamt im Wesentlichen fest, dass Aufwendungen, die lediglich eine Vermögensumschichtung zur Folge hätten, denen somit ein entsprechender Gegenwert gegenüberstehe, nicht abgezogen werden könnten. Eine Ausnahme von der Gegenwerttheorie liege nur in jenen Fällen vor, in denen Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer speziellen Beschaffenheit oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert hätten. Da die Kosten der Infrarotkabine zu einer Vermögensumschichtung geführt hätten und auch weder zwangsläufig noch außergewöhnlich erwachsen seien, seien diese Kosten mit dem Sinn und Zweck des § 34 EStG nicht vereinbar.

Im **Vorlageantrag** wiederholt der Bw. sein bisheriges Vorbringen und bringt ergänzend vor, es sei ihm wegen der hohen Spastik nicht immer möglich, zur der vom Arzt verschriebenen 3 Mal wöchentlichen Therapie zu gelangen. Die Kabine könne zwar nicht die ganze Therapie ersetzen, aber sie hemme den weiteren Verlauf und die fortschreitenden

Lähmungserscheinungen und nehme einen Großteil der Schmerzen. Da die Kabine Platz wegnehme, stelle sie keine Wertsteigerung der Wohnung, sondern eine massive Entwertung wegen des verlorenen Platzes dar. Der Kauf der Kabine sei, wie auch andere Behindertenhilfsmittel, keine Vermögensumschichtung, es stehe auch nur ein entsprechend verminderter Gegenwert gegenüber. Diese Kabine sei wegen ihrer speziellen Beschaffenheit und ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit angeschafft worden und habe dadurch nur einen eingeschränkten Verkehrswert. Sie sei auf ärztliche Verordnung hin als Heilbehelf angeschafft worden. Da die Anschaffung außergewöhnlich und zwangsläufig und auch eine große wirtschaftliche Belastung darstelle, würden die Anschaffungskosten als nicht regelmäßige Kosten der Heilbehandlung geltend gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem glaubhaften Berufungsvorbringen zufolge ist der Bw. aufgrund einer durch eine Gehirnblutung (Schlaganfall) verursachten spastischen Lähmung zu 70% behindert.

Der Bw. machte für das Jahr 2004 Aufwendungen im Betrag von 5.800,00 € für die Anschaffung einer Infrarotkabine als nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung geltend und legte in diesem Zusammenhang folgende Rechnungen der Fa. BTM GesmbH vor:

1. Rechnung vom 2. Juni 2004 2004/212265/60

Stk.	Artikel		Netto pro Stk.	Brutto pro Stk.
1	BIW 2, 6 tlg., Infrarot Powerkabine, Größe 110/90/185cm, Zustellung zum Haus, Montage + Probelauf, 1 Jahr Ersatzteil Garantie-kostenlos	22/2004/76	3.625,00	4.350,00
1	Aufpreis für digitalen Bedienteil – INNEN + AUSSEN			
1	Aufpreis für Radiovorbereitung= Trafo, 2 Boxen und Antenne + Ausnehmung für Autoradio		104,17	125,00
1	Farblichttherapie, grün, blau, gelb, rot, 12 V mit Trafo; 2 Hygienehalter Massivholz; 1 orthop. Rückenlehne, 1 Duftecke mit Glasschale		270,83	325,00
1	Abzüglich Aktion		-833,33	-1.000,00
		Nettosumme	3.166,67	
		MWST	633,33	
		Bruttosumme		3.800,00

2. Rechnung vom 22. Juni 2004 2004/212265/60

Stk.	Artikel		Netto pro Stk.	Brutto pro Stk.
1	BIW 4, 6 tlg., Infrarot Powerkabine, Größe 180/110/185cm, Zustellung zum Haus, Montage + Probelauf, 1 Jahr kostenlose Ersatzteil Garantie-	44/2004/115	1.666,67	1.666,67
1	Aufpreis für digitalen Bedienteil – INNEN + AUSSEN			
1	Aufpreis für Radiovorbereitung= Trafo, 2 Boxen und Antenne + Ausnehmung für Autoradio			
1	Farblichttherapie, grün, blau, gelb, rot, 12 V mit Trafo; 2 Hygienehalter Massivholz; 1 orthop. Rückenlehne, 1 Duftecke mit Glasschale			
1	abzüglich Aktion			
1	Rücknahme der bereits gelieferten BIW 2 DIGI/RV komplett mit FA-LI, HTH, LE, DE			
		Nettosumme	1.666,67	
		MWST	333,33	
		Bruttosumme		2.000,00

Weiters ist eine - mit 22. Februar 2005 datierte - Bestätigung eines praktischen Arztes aktenkundig: „Die ständige Anwendung einer Wärmekabine ist bei Zustand nach cerebr. Insult u. spast. Hemiparese bei Hr. [Bw.] angezeigt.“

Gemäß § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein (Abs. 1).

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst und eines Sanierungsgewinns zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4).

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Aufwendungen iSd § 35 EStG 1988, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes nach Abs. 4 abgezogen werden.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen jeweils ein Freibetrag gemäß Abs. 3 zu, wenn er u.a. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung außergewöhnliche Belastungen hat und er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält.

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, wird in § 4 geregelt, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind. Nach § 1 Abs. 3 dieser Verordnung sind u.a. Mehraufwendungen gemäß § 4 der Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Unbestritten ist, dass eigene Krankheitskosten dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen (siehe auch Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, III C, § 34, Einzelfälle). Dazu zählen aber nur solche, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden. Der Begriff "Krankheitskosten" umfasst nicht nur die üblichen Arzthonorare, Kosten ärztlich verordneter Medikamente, Ambulanz- und Pflegegebühren der Krankenhäuser, sondern auch die Kosten sonstiger Heilbehelfe, wie Zahnersatz, Sehbehelfe, Bruchbänder, Prothesen, Hörgeräte, Blindenhilfsmittel usw.

Um Kosten, die einem Steuerpflichtigen in Zusammenhang mit seiner Krankheit erwachsen, als außergewöhnliche Belastung qualifizieren zu können, bedarf es einer vermögensmindernden Ausgabe (siehe auch Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, III C, § 34 Abs. 1 Tz. 3). Darunter sind Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind (u.a. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden - siehe u.a. VwGH 11.1.1980, 513/79. Diese "Gegenwerttheorie" findet dort ihre Grenze, wo das neu geschaffene bzw. angeschaffte Wirtschaftsgut bloß eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat (vgl. wiederum VwGH 11.1.1980, 513/79). Darunter fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden und grundsätzlich für jemand anderen keinen Nutzen darstellen, wie zB Prothesen, Brillen, Hörhilfen bzw. solche Wirtschaftsgüter, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheiten nur für Behinderte verwendet werden können (wie etwa Rollstühle).

Im berufungsgegenständlichen Fall ist die Frage zu klären, ob die vom Bw. angeschaffte Infrarotwärmekabine für jemand anderen (außer den Berufungswerber) einen Nutzen darstellen kann. Dies ist deshalb zu bejahen, zumal gerade Infrarotkabinen als "gesündere Sauna für zu Hause", die sich ganz allgemein positiv auf Wohlbefinden und Gesundheit auswirken und darüberhinaus ein breites Anwendungsspektrum (Rückenschmerzen, Rheuma, Erkältungskrankheiten, Stärkung des Immunsystems...) aufweisen, beworben werden. Infrarotwärme ist bekanntlich ein altbewährtes Heilmittel gegen eine Vielzahl von Krankheiten, da die Infrarotwärme vor allem die Durchblutung und den Stoffwechsel anregt und dadurch der Körper "entgiftet" wird.

Wie sich aus den aktenkundigen Rechnungen der Fa. BTM und einer Internet-Abfrage ("www.btm.at") ergibt, handelt es sich im gegenständlichen Fall um - je nach Platzverhältnissen - in unterschiedlichen Größen vorgefertigte Kabinentypen, die in jeder Wohnung auch nachträglich aufgestellt werden können.

Derartige Infrarotwärmekabinen weisen auch keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit auf und findet durch ihre Anschaffung kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder sonstiger Wertverzehr statt. Vielmehr kann die Kabine durch Zerlegen und Zusammenbau problemlos auf- und abgebaut und in eine andere Wohnung übersiedelt werden, was letztlich auch durch den Austausch bzw. die Rücknahme der bereits gelieferten BIW 2-Kabine bestätigt wird. Das vom Bw. ins Treffen geführte Argument, der Wohnraum werde durch den verlorenen Platz entwertet, geht somit ins Leere. Daher ist schon allein mangels Bestehens einer "Aufwendung" (durch die Hingabe von Geld wurde ein gleichwertiger Vermögensgegenstand erstanden) bzw. einer "Belastung" (unter einem Erwerb von Vermögensgegenständen ist im allgemeinen Sprachgebrauch keine "Belastung" zu verstehen) keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 gegeben (vgl. wiederum Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, III C, § 34 Abs. 1 Tz. 3).

Bei der streitgegenständlichen Infrarotkabine ist aber auch keine spezifische – ausschließlich auf die Bedürfnisse des Bw. abgestimmte - Beschaffenheit gegeben, die diese nur für dessen individuelle Erkrankungen einsetzbar macht, sondern handelt es sich um eine marktgängiges, handelsübliches Produkt mit diversen Zusatzausstattungen (Farblichttherapie, Radio, ...), das für viele andere Personen, auch wenn sie nicht krank sind oder behandelt werden müssen, eine erhöhte Attraktivität zur Steigerung des körperlichen Wohlbefindens und zur Gesundheitsvorsorge bietet. Die Kosten für die Anschaffung der Infrarotkabine sind demzufolge nicht als außergewöhnlich zu qualifizieren, weil - wie vorstehend dargestellt - eine Vielzahl von Menschen, unabhängig vom Bestehen einer Behinderung, derartige Kabinen anschaffen und diese aus verschiedensten Gründen benützen.

Entgegen dem Vorbringen des Bw. liegt im gegenständlichen Fall auch keine ärztliche Verordnung vor. Vielmehr hat der Bw am 2. Juni 2004 eine Infrarotwärmekabine der Type BIW 2 angeschafft, welche am 22. Juni 2004 von der Lieferfirma zurückgenommen und durch eine größere Kabine BIW 4 ersetzt wurde. Erst mehr als ein halbes Jahr nach der Anschaffung hat der Bw. die mit 22. Februar 2005 datierte Bestätigung eines praktischen Arztes eingeholt und dem Finanzamt vorgelegt. Auch wenn diesem ärztlichen Schreiben zu entnehmen ist, dass die ständige Anwendung einer Wärmekabine *angezeigt* ist – der positive Effekt einer Infrarottherapie für den Bw. wird auch vom unabhängigen Finanzsenat nicht in Abrede gestellt – vermag dies keine Zwangsläufigkeit zu begründen.

Da somit im gegenständlichen Fall dem Grunde nach keine "Belastung" des Einkommens im Sinne des § 34 EStG 1988 vorliegt und auch die Merkmale der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit fehlen (wie oben bereits angeführt, müssen alle Voraussetzungen des § 34

Abs. 1 EStG 1988 kumulativ vorzuliegen), konnten die in Rede stehenden Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. März 2006