



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 13. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der elektronisch am 29. Jänner 2005 eingelangten Steuererklärung beantragte die Bw. u.a. die Absetzung der Kosten für eine Infrarotwärmekabine iHv. 3.820,00 € als außergewöhnliche Belastung.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2005 übermittelte die Bw. nach Ersuchen durch das Finanzamt zur Überprüfung des Jahresausgleiches 2004 die dazu gehörigen Belege. Vorgelegt wurden eine Rechnung vom 16. Dezember 2004 über den Kauf einer Infrarotwärmekabine iHv. 3.820,00 € (in Kopie) sowie ein "ärztliches Artest" (in Kopie), ausgestellt am 18. November 2004 von Dr. HG, Arzt für Allgemeinmedizin, aus dem hervorgeht, dass die Bw. seit Jahren an einer essentiellen Hypertonie und einer Polyarthralgie leide und er daher der Bw. die regelmäßige Anwendung einer Wärmebehandlung durch eine Infrarotkabine empfohlen habe, da dadurch der Blutdruck gesenkt sowie eine Linderung der Gelenkschmerzen eintreten werde.

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 13. Juni 2005 berechnete das Finanzamt die Einkommensteuer mit 2.950,26 €. Begründend wurde

ausgeführt, dass die Kosten für die Infrarotkabine iHv. 3.820,00 € nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten, da weder eine ärztliche Verordnung für die Notwendigkeit vorliege noch die Sozialversicherung die Kosten zumindest teilweise ersetzt habe.

Die Bw. erhob mit Schreiben vom 15. Juni 2005 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 und beantragte den Betrag von 3.820,00 € für die Infrarotkabine als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Wie aus dem ärztlichen Artest erkennbar sei, sei die regelmäßige Anwendung einer Wärmebehandlung erforderlich. Wie aus dem Aufsatz von Fr. Mag. Elisabeth Kraus, BMF, veröffentlicht (Ausgabe Aktuelle Steuern) vom Dezember 2004 Folge 23 und 24 sei offenbar, dass bezüglich ärztlichen Gutachten davon auszugehen sei, dass letztlich nur der Arzt entscheiden könne, ob dies in erster Linie dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen diene. Dieser Beurteilung des Arztes könne seitens der Finanzverwaltung nicht entgegen getreten werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2005 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Anschaffungskosten für die Infrarotwärmekabine keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen würde. Die Belastung müsse eine außergewöhnliche sein, das heiße, sie müsse höher sein als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachse (§ 34 Abs.2). Die Belastung müsse zwangsläufig erwachsen. Dies sei anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne (§ 34 Abs.3). Die Aufwendungen müssten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Es müsse sich um Aufwendungen handeln, die zu einer endgültigen Belastung des Steuerpflichtigen, somit zu einer Vermögensminderung führen. Aufwendungen, die lediglich eine Vermögensumschichtung zur Folge haben (etwa der Erwerb von sonstigen Wirtschaftsgütern), denen somit ein entsprechender Gegenwert gegenüber stehe, könne nicht abgezogen werden (Gegenwertlehre; z.B. VwGH 18.2.1986, 85/14/0132; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Alle Voraussetzungen müssten zugleich gegeben sein. Unter "Belastung" im Sinne des § 34 Abs.1 EStG 1988 seien nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Verzehr verknüpft seien. Von einem derartigen verlorenen Aufwand könne dann keine Rede sein, wenn der Aufwand zu einem Vermögens- bzw. Gegenwert führe. Es handle sich dabei um eine bloße Vermögensumschichtung, die nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könne (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer 1988, IIIC, Kommentar, RZ 3 zu § 34 und die dort zitierten Erkenntnisse des VwGH). Eine Ausnahme von der Gegenwerttheorie sehe der Verwaltungsgerichtshof nur

in jenen besonderen Fällen vor, in denen Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer speziellen Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (z.B. Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Dies gelte im Übrigen auch für bestimmte Herstellungsaufwendungen, wie zum Beispiel für den Einbau eines Aufzuges in ein bloß einstöckiges Einfamilienhaus eines Schwerstbehinderten (VwGH 5.12.1973, 817/73; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; VfGH 17.12.1982, B220/81). Da die strittigen Kosten der Infrarotwärmekabine zu einer Vermögensumschichtung geführt haben und auch weder zwangsläufig noch außergewöhnlich erwachsen seien, würde eine Anerkennung dieser Kosten zu einer nicht vertretbaren steuerlichen Berücksichtigung von Kosten der Lebenshaltung führen, die mit dem Sinn und Zweck des § 34 EStG 1988 nicht vereinbar seien. Der im Berufungsschreiben zitierte Aufsatz über ärztliche Gutachten betreffe die Rechtsprechung des EuGH im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerpflicht von Ärzten für die Erstellung von ärztlichen Gutachten.

Die Bw. beantragte die Vorlage der eingebrachten Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und führte aus, dass die in der Berufungsentscheidung angeführten Gründe überhaupt nicht zutreffen würden, da der Ankauf einer Wärmekabine ausschließlich der Heilbehandlung diene und keine Vermögensumschichtung darstelle.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ob die Kosten für eine Infrarotwärmekabine in Höhe von 3.820,00 € eine außergewöhnliche Belastung darstellen (Ansicht der Bw.) oder nicht (Ansicht des Finanzamtes).

§ 34 Abs.1 EStG 1988 normiert, dass bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs.2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind. 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).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben seien.

Alle Voraussetzungen müssen kumulativ gegeben sein.

Unter **Belastung** im Sinne des § 34 Abs.1 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Nur verlorener Aufwand ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung"

(Gegenwerttheorie, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band 3, 4. Auflage, § 34, Rz. 20 unter Verweis auf VwGH 11.1.1980, 513/79, VwGH 24.11.1993, 93/15/0171).

Die Gegenwerttheorie ist 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 persönlichen Gebrauch angeschafft werden (z.B. Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (wie z.B. Rollstühle).

Die Anschaffung der Infrarotwärmekabine, wenn hierfür auch die Krankheit der Bw. den Ausschlag gegeben hat, stellt eine Umschichtung im Vermögen der Bw. dar, die im Sinne der zitierten Rechtssprechung eine Berücksichtigung unter dem Titel einer außergewöhnlichen Belastung ausschließt. Eine andere Beurteilung, die dann geboten sein könnte, wenn Gegenstände nur für individuelle Personen bestimmt sind und wegen ihrer Beschaffenheit nur für bestimmte Behinderte bzw. Erkrankte verwendet werden können, also keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben, ist bei der Anschaffung der Infrarotwärmekabine nicht gerechtfertigt.

Zudem fehlt die in § 24 Abs.3 EStG 1988 normierte Zwangsläufigkeit der außergewöhnlichen Belastung. Die Bw. hat wohl ein "ärztliches Artest" vom 18. November 2004 vorgelegt, doch handelt es sich dabei lediglich um eine Empfehlung des Arztes, durch die Verwendung der Infrarotkabine den Blutdruck zu senken und die Gelenkschmerzen zu lindern. Die Bw. hat sich letztendlich aber aus freien Stücken dazu entschlossen, die Kosten für die Infrarotwärmekabine in Höhe von 3.820,00 € zu übernehmen, mag auch die Krankheit der Bw. ausschlaggebend für die Anschaffung gewesen sein.

Der im Berufungsschreiben zitierte Aufsatz über ärztliche Gutachten betrifft die Rechtssprechung des EuGHs im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerpflicht von Ärzten für die Erstellung von ärztlichen Gutachten und fehlt jeglicher Zusammenhang mit der Beurteilung, ob die Anschaffung der Infrarotwärmekabine in Höhe von 3.820,00 € eine außergewöhnliche Belastung darstellt oder nicht.

Auch wenn die angeschaffte Infrarotwärmekabine laut Vorlageantrag ausschließlich der "Heilbehandlung" dient, liegt trotz allem eine bloße Vermögensumschichtung vor und fehlt auch das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit der außergewöhnlichen Belastung. Die für die Anschaffung der Infrarotwärmekabine geltend gemachten Kosten in Höhe von 3.820,00 € sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs.1 EStG 1988 absetzbar.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 19. Dezember 2006