

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache H gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land vom 26.09.2011 betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2008 wurde die Beschwerdeführerin (Bf) mit Ergänzungsauftrag vom 13.7.2011 aufgefordert, die beantragten Aufwendungen für außergewöhnlichen Belastungen anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Mit Bescheid vom 26.9.2011 wurde die Bf zur Einkommensteuer 2008 veranlagt. Die geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen wurden dabei nicht berücksichtigt, da das Ergänzungsersuchen vom 13.7.2011 seitens der Bf nicht beantwortet worden war.

Am 17.10.2011 legte die Bf gegen die steuerliche Nichtberücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen Beschwerde ein und führte aus, dass sie von Oktober 2008 bis Oktober 2009 im Krankenstad gewesen und nur aufgrund der außergewöhnlichen Belastungen wieder dienstfähig geworden wäre. Gleichzeitig übermittelte sie eine Kostenaufstellung unter anderem über Arztrechnungen, Medikamente, Kilometergeld zu den Ärzten und Therapien, Aufwendungen für Fitness- und Massagegeräte, Indoorschuhe, den Verein für Club Aktiv, ein Jonglierset, ein Pulsgerät, eine Handy -Entstrahlung, eine Tiefenreinigung im Haus und über die Anschaffung einer Infrarotkabine.

Mit Beschwerde vorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) vom 19.12.2011 gab das Finanzamt der Beschwerde teilweise statt.

Aufwendungen, die lediglich eine Vermögensumschichtung zur Folge hatten (Infrarotkabine) sowie Aufwendungen der privaten Lebensführung (Fitness/Massagegeräte, Indoorschuhe, Club Aktiv, Pulsgerät, Jonglierset etc.) wurden nicht berücksichtigt.

Daraufhin beantragte die Bf die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (vormals Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vorzulegen.

Zur Begründung brachte sie vor, dass Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, insbesondere die therapeutische Infrarotkabine steuerlich nicht berücksichtigt worden wären. Das Gutachten eines Arztes und Psychotherapeuten läge bereits beim Finanzamt auf. In der ärztlichen Stellungnahme vom 10.11.2008 empfähe Dr. F die Anschaffung einer Infrarotkabine, da für die Grunderkrankung der Bf stressreduzierende, immunmodulierende und vegetativ balancierende Maßnahmen unabdingbar wären. Die Bf erklärte, die therapeutische Infrarotkabine wäre lediglich dazu da, ihre Gesundheit soweit aufrechtzuhalten, dass sie arbeitsfähig bliebe. Niemand anderer würde die Kabine im Haus verwenden, da sie mit der Tochter alleine wohnte.

II. Rechtsausführungen

Gemäß § 34 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) liegt eine außergewöhnlichen Belastung (ag.B.) des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen zwangsläufig höhere Aufwendungen als der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse entstehen und diese Aufwendungen die Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Abgabepflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen der § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (Abs. 2 - 5 leg. cit). Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentsatz, wenn den Steuerpflichtigen der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht.

Es darf sich dabei weder um Betriebsausgaben noch um Werbungskosten oder Sonderausgaben handeln.

Zudem muss eine tatsächliche und endgültige, wirtschaftliche Belastung eingetreten sein.

Ag.B. sind nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn sie die in § 34 EStG 1988 genannten Merkmale kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen.

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als ag. B. ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit

steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Die Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig.

Liegt eine Krankheit vor, so sind unter anderem Arzt- und Krankenhaus honorare, Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen, Aufwendungen für Heilbehelfe, Kosten für Fahrten zum Arzt bzw. ins Spital abzugsfähig. Von den angefallenen Aufwendungen sind Kostenersätze der Krankenversicherung bzw. eine Haushaltsersparnis bei Krankenhausaufenthalten abzuziehen.

Da § 34 EStG 1988 eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegen die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich der Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139; 15.9.1999, 93/13/0057 u.a.).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind unter Belastungen iSd § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigem Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind daher in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dem getätigten Aufwand steht in diesen Fällen der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes gegenüber, sodass es zu keinem Vermögensabfluss und damit auch zu keiner Belastung im Sinne der o.a. Bestimmung kommt ("Gegenwerttheorie").

Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit nur für bestimmte, individuelle Personen (z.B. deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben, die also im Wesentlichen unverkäuflich sind (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172 mit Hinweisen auf weitere Entscheidungen).

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) sieht die Grenzen des Gegenwertgedankens dort, wo der Erwerb eines Wirtschaftsgutes ausschließlich durch eine Behinderung veranlasst war und bei einer unterstellten Verwertung nicht von einer angemessenen Abgeltung der aufgewendeten Kosten ausgegangen werden kann (VfGH 13. März 2003, B 785/02).

Ist nach den obigen Ausführungen tatsächlich von einem Vermögensabfluss und damit von einer endgültigen, wirtschaftlichen Belastung auszugehen, setzt deren Berücksichtigung nach § 34 EStG 1988 weiters voraus, dass diese außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Abgabepflichtigen wesentlich beeinträchtigt.

Dies macht eine Angemessenheitsprüfung im Einzelfall notwendig, wobei sich die Beurteilung nicht an subjektiven Vorstellungen sondern an objektiven Umständen zu

orientieren hat (VwGH 16.12.1999, 97/15/0126; 23.5.1996, 95/15/0018; 19.2.1992, 87/14/0116; 14.1.1992, 91/14/0243).

Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheitskosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand in dem Sinn voraus, dass ohne Anwendung der damit finanzierten Maßnahmen das Eintreten ernsthafter, gesundheitlicher Nachteile feststeht oder sich zumindest konkret abzeichnet.

Mit einer außerhalb eines medizinischen Behandlungsplanes stehenden, bloßen ärztlichen Empfehlung wird den o.a. Anforderungen an die Nachweisführung bei Krankheitskosten für gewöhnlich nicht entsprochen werden. Dies insbesondere bei von der allgemeinen Lebensführung schwer abgrenzbaren Kosten.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten geltendmacht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind.

Da die Beurteilung, was als außergewöhnlich gilt, in besonderer Weise dem gesellschaftlichen Wandel unterliegt (was vor 20 Jahren noch als Luxus galt, ist heute vielfach durchaus alltäglich), ist hier eine dynamische Betrachtungsweise anzustellen (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 34, Tz. 30 ff). In Hinblick auf das heute in der Bevölkerung allgemein gestiegene Gesundheitsbewusstsein (Stichwort "Wellness"), kann es daher bei verschiedenen Kosten, selbst wenn sie in einem hinreichenden Zusammenhang mit einer Krankenbehandlung oder Behinderung stehen, auch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlen.

III. Erwägungen

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage sind die von der Bf in ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht geltend gemachten Aufwendungen für die Anschaffung einer Infrarotkabine sowie für Fitness- und Massagegeräte, Indoorschuhe, den Verein für Club Aktiv, ein Jonglierset, ein Pulsgerät, eine Handy-Entstrahlung, eine Tiefenreinigung im Haus wie folgt zu beurteilen.

Wie den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, muss es sich bei den im Sinne des § 34 EStG 1988 abzusetzenden Aufwendungen um solche handeln, die zu einer endgültigen Belastung der Bf, somit zu einer Vermögensminderung führen. Aufwendungen, die lediglich eine Vermögensumschichtung zur Folge haben, denen somit ein entsprechender Gegenwert gegenübersteht, können nicht abgezogen werden (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Von einem derartigen verlorenen Aufwand kann dann keine

Rede sein, wenn der Aufwand (Anschaffung der Infrarotkabine) zu einem Vermögenswert führt.

Der Gegenwertgedanke kann in bestimmten Fällen zwar aus Gründen der steuerlichen Gleichmäßigkeit und der sozialen Gerechtigkeit nur beschränkt auf einen engen Kreis besonders schwer wiegender, aus dem normalen Geschehensablauf weit herausragender Ereignisse (zB Katastrophenschäden) außer Acht gelassen werden.

Wenn nämlich lediglich aufgrund der besonderen Verhältnisse eines Einzelfalles von einer ausschließlich durch die Behinderung veranlassten Anschaffung auszugehen ist, weil die Funktion eines derartigen Wirtschaftsgutes als Therapiegerät derart bestimmend ist, dass der damit angeschaffte Vermögenswert eindeutig und nachhaltig in den Hintergrund tritt, kommt - im Sinne der bereits zitierten VwGH-Judikatur zum Gegenwertgedanken - dem Moment der Vermögensbildung keine entscheidende Bedeutung zu.

Nun handelt es sich aber bei einer Infrarot-Tiefenwärmekabine zweifellos nicht um jenen Typ lediglich höchstpersönlich nutzbarer Güter, wie sie der VwGH in dem bereits oben zitierten Erkenntnis vom 22.10.1996, 92/14/0172 vor Augen hatte, sondern vielmehr um ein marktgängiges Wirtschaftsgut mit entsprechendem Verkehrswert. Ein Blick in Artikelbeschreibungen, mit welchen derartige Geräte beworben werden, macht diesbezüglich jede weitere Erörterung entbehrlich.

Infrarot-Tiefenwärmekabinen werden als Beitrag zu komplementärmedizinischen, ganzheitlichen Behandlungsmethoden beworben. Die Funktionsweise wird gleichsam mit einer abgeschwächten Form einer Fiebertherapie erklärt. Die dabei bewirkte, sanfte Anhebung der Körperkerntemperatur soll sich in verschiedensten Bereichen positiv auswirken. Unter anderem soll dadurch die Ausschüttung Schmerz reduzierender Botenstoffe erhöht und das Immunsystem unterstützt werden.

Das Gerät wird vielmehr zur Nachbehandlung bzw. Gesundheitsprävention empfohlen, wobei der Einsatz ohne ärztliche Überwachung erfolgen könne (siehe Prospekt MR-Vital, S 3, unten "Kämpfe nicht gegen die Krankheit, stärke die Gesundheit).

Den vorgelegten Unterlagen ist nicht zu entnehmen, dass sich das erworbene Gerät von gängigen Modellen unterscheiden, wie sie heute weit verbreitet sind.

Aus dem Verwaltungsverfahren bzw. aus den Akten ergibt sich auch kein Hinweis darauf, dass die Anschaffung des strittigen Wirtschaftsgutes aufgrund einer ärztlichen Verordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes erfolgt ist.

Dem Schreiben des Arztes und Psychotherapeuten Dr. F vom 10.11.2008 kommt bestenfalls die Qualität einer unverbindlichen Empfehlung zu. Keinesfalls genügt es den Anforderungen, die an ein medizinisches Gutachten zu stellen sind. Ein ausschließlich durch die Erkrankung der Bf verursachter Erwerb der Infrarotwärmekabine wird dadurch nicht erhärtet.

Da der Anschaffung solcher Geräte somit in der Regel eine Vermögensumschichtung zugrunde liegt, fehlt es bereits hier an einem maßgeblichen Merkmal für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988.

Nicht zuletzt mangelt es der strittigen Anschaffung (Infrarotkabine) auch am Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Handelt es sich dabei doch durchwegs um Güter, die im Zuge des bestehenden Wellness-Trends stark nachgefragt werden und die bereits zur erweiterten Normalausstattung moderner Wohnstätten zu zählen sind.

Kosten der allgemeinen Lebensführung gem. § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünfte nicht abgezogen werden. Sportschuhe, Massage- und Fitnessgeräte, Beitrag Club Aktiv, Pulsgeräte udgl sind Aufwendungen im Zusammenhang zur Förderung der allgemeinen körperlichen Fitness und sind als typische Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Insgesamt wird der Beschwerde der Bf teilweise stattgegeben. Es darf in diesem Zusammenhang auf die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19.12.2011 verwiesen werden, der auch die Bemessungsgrundlage bzw die Höhe der Abgabe(n) zu entnehmen sind.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG eine Revision zuzulassen, wenn die Lösung von einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor.

Gegen dieses Erkenntnis ist daher eine Revision nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 5. Mai 2015