



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber ist Pensionist und machte im Rahmen der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2001 unter anderem die Kosten für die Anschaffung der Kosten für die Anschaffung eines Laufbandes und eines Gymnastikballes in Höhe von gesamt 28.269;00 S als außergewöhnliche Belastung geltend.

Dazu legte der Berufungswerber eine Bestätigung eines Kurarztes vor, welcher im Schreiben vom 10. Januar 2002 bestätigte, dass bei der Ehegattin des Berufungswerbers am 20. April 2001 eine Laminotomie L3/4 mit partieller Gelenksresektion und pedicularer Stabilisierung und

eine physikalische Therapie durchgeführt worden sei. Zur weiteren Therapie habe sich die Ehegattin des Berufungswerbers für zu Hause ein Laufband und einen Therapieball gekauft, *„was ärztlicherseits sicher zu empfehlen“* sei.

Im Einkommensteuerbescheid 2001 datiert vom 29. Mai 2002 erkannte das Finanzamt alle vom Berufungswerber beantragten außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988 BGBl. Nr. 400/1988) mit Ausnahmen der Kosten für die Anschaffung des Laufbandes an und wies in der Begründung auf *„die diesbezügliche (telefonische) Besprechung hin. Die Kosten für die Anschaffung des Gymnastikballes wurden dabei als außergewöhnliche Belastung anerkannt.“*

Mit dem Bescheid datiert vom 18. Juni 2003, zugestellt am 1. Juli 2003, wurde das Verfahren für die Einkommensteuer 2001 auf Anregung des Berufungswerbers gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) von Amts wegen wieder aufgenommen, um die Freibeträge für die Behinderung des Berufungswerbers und seiner Ehegattin im verbundenen Sachbescheid für die Einkommensteuer 2001 gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 aufgrund der vorgelegten Bestätigungen berücksichtigen zu können. Hinsichtlich der anerkannten außergewöhnlichen Belastung unterscheidet sich dieser Einkommensteuerbescheid jedoch nicht von jenem datiert vom 29. Mai 2002. In der zusätzlichen Begründung wurde vom Finanzamt ausgeführt, *dass „die Anschaffungskosten für Sportgeräte (Laufband und Gymnastikball)“ keine „Hilfsmittel im Zusammenhang mit einer Behinderung im Sinne der §§ 34 und 35 EStG 1998“ darstellen würden, „weil diese nicht ausschließlich, wie zum Beispiel Rollstühle und Prothesen mit der Behinderung in Verbindung zu bringen“ wären, „sondern auch von nicht Behinderten zur körperlichen Ertüchtigung regelmäßig“ verwendet und „keine für Heilungsprozesse typische Hilfsmittel darstellen“* würden. Daran könne auch der Umstand, dass eine ärztliche Empfehlung ausgesprochen worden wäre nichts ändern.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 30. Juli 2003, in welcher der Berufungswerber vorbringt, dass seine Ehegattin wie vom Amtsarzt der Bezirkshauptmannschaft festgestellt seit 1997 gehbehindert sei. Das Gehen auf Gehsteigen sei für sie mit großen Gefahren verbunden und werde die sichere Fortbewegung durch stark schwankenden Blutdruck und dadurch hervorgerufene Schwindelanfälle in Frage gestellt. Nach ärztlicher Meinung und Anweisung, solle ein Verschlimmern der Leiden seiner Ehegattin durch möglichst viel Bewegung verhindert werden, was der Grund für die Anschaffung des Laufbandes gewesen wäre. Darüber hinaus sei der Berufungswerber seit 1999, wie amtsärztlich festgestellt, aufgrund eines Herzklappenfehlers herzkrank und sei auch für ihn

das Gehen und Laufen auf dem Laufband gesundheitsförderlich. Im Winterhalbjahr sei er auf die Bewegungsmöglichkeit im Haus angewiesen und nütze er dann das Laufband intensiv, weil er an kalten, nebeligen und nasskalten Tagen seine Spaziergänge nicht im Freien durchführen dürfe und ersuche daher um die steuerliche Anerkennung seiner Aufwendungen für das Laufband (als außergewöhnliche Belastung).

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

Entsprechend § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, wenn diese Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- beziehungsweise Vermögensverhältnisse erwächst (Außergewöhnlichkeit, Abs. 2 leg. cit.), er sich dieser Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Zwangsläufigkeit, Abs. 3 leg. cit.) und dadurch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird.

Werden in Literatur und Judikatur (siehe zum Beispiel Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 78 zu § 34 und die dort beschriebenen Fundstellen) Kosten, welche durch eine Krankheit entstehen, generell als außergewöhnlich im Sinne des § 34 bezeichnet, so muss auch hier untersucht werden, ob jede Ausgabe, welche in Zusammenhang mit einer Krankheit anfallen auch zwangsläufig im Sinne der zitierten Bestimmung sind. Dazu gehören sicherlich die Kosten einer vom Arzt verordneten Therapie oder von Heilbehelfen wie Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe oder Bruchbänder.

Eine andere Sichtweise gebietet die Beurteilung von Sportgeräten, welche nicht nur als Heilbehelfe genutzt werden können, sondern im Allgemeinen der Verbesserung der körperlichen Fitness dienen, wie etwa Fahrräder, Hometrainer, Krafttrainingsgeräte und ähnliches. Generell gesehen dienen ja alle Sportgeräte - mit wenigen Ausnahmen - bei Gebrauch in Vernünftigen Rahmen und in der vorgesehenen Art und Weise, der Förderung der Gesundheit und des Wohlbefindens. Dies macht allerdings etwa die Anschaffung von Lauf- oder Wanderschuhen oder einer Badehose noch nicht zu einer Ausgabe, welche als zwangsläufig im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG anzusehen ist.

Zu berücksichtigen ist dabei, dass auch § 34 EStG im Spannungsfeld der §§ 4, 16, 18 und 20 EStG 1988 gesehen werden muss, welche die Abzugsfähigkeit von Ausgaben bei den verschiedenen Einkunftsarten sowie die Sonderausgaben regeln. Wie § 34 Abs. 1 EStG 1988 festlegt, darf eine außergewöhnliche Belastung weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein und wird daher in den meisten Fällen jenem Bereich zuzuordnen sein,

welcher nach § 20 EStG die Kosten der Lebensführung von der Abzugsfähigkeit ausnimmt. Geht also der Gesetzgeber im § 34 den Weg Ausgaben, welche nicht mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, so kann diese Vorgangsweise nur insoweit dem an sich dem Einkommensteuerrecht zugrundeliegenden Gedanken der Besteuerung nach der persönlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Einklang gebracht werden, als § 34 Abs. 4 EStG 1988 einen abzuziehenden Selbstbehalt vorsieht, welcher sich am Einkommen bemisst. Die grundsätzliche Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Belastungen soweit diese zwangsläufig im oben erwähnten Sinn ist, kann daher nur aus einem Lenkungsgedanken des Gesetzgebers abgeleitet werden, der bestimmten an sich "privat" veranlassten Ausgaben eine Privilegierung zukommen lassen möchte. Der Rahmen dieses Förderungs- oder vielleicht sogar Lenkungsgedankens, ist aber der interpretative Rahmen durch die vom Gesetzgeber vorgegebenen Richtlinien der Zwangsläufigkeit eng gesteckt und leitet daher zu einschränkender Auslegung an.

Wendet man diese Gedanken auf den konkreten Fall an, so zeigt sich, dass der Berufungswerber zwar insofern den Kosten einer Heilbehandlung seiner Ehegattin nicht entziehen hätten können, als diese bei seiner Ehegattin selbst als außergewöhnliche Belastung zu betrachten gewesen wären (Abs. 7 Z 4 leg. cit. "Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden."), allerdings hier zuerst die Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit der Ausgaben bei der Ehegattin des Berufungswerbers zu prüfen sind.

Das Bestehen einer Krankheit, welche eine Behandlung der Ehegattin des Berufungswerbers notwendig macht und damit die Außergewöhnlichkeit, der durch diese Krankheit zwangsläufig verursachten Kosten steht nach dem Akteninhalt außer Frage. Allerdings muss geklärt werden, ob das Anschaffen eines Laufbandes um 28.000,00 S tatsächlich durch diese Krankheit oder auch durch die Krankheit des Berufungswerbers (Herzklappenfehler) tatsächlich, rechtlich oder aus sittlichen Gründen unvermeidbar war. Wird eine Therapie oder Heilbehandlung durch einen befugten Arzt verschrieben, der diese für einen Heilerfolg als unabdingbar ansieht, so kann an der tatsächlichen Unvermeidbarkeit solcher Aufwendungen kein Zweifel bestehen.

Im Fall des Berufungswerbers liegt eine solche ärztliche Aufforderung jedoch nicht vor. Tatsächlich hat der Berufungswerber ein Sportgerät angeschafft, welches nicht nur speziell zur Krankenbehandlung geeignet ist und erst im Nachhinein hat ein Kurarzt seiner Ehegattin

bestätigt, dass die Benutzung dieses Gerätes beim Krankheitsbild der Berufungswerber einen positiven Effekt haben kann. Nicht jedoch hat der vom Berufungswerber beziehungsweise seiner Ehegattin konsultierte Arzt die Notwendigkeit der oder gar Zwangsläufigkeit dieser Anschaffung bestätigt. Es muss daher schon allein aus diesem Grund die Abzugsfähigkeit für die Anschaffungskosten als außergewöhnliche Belastung mangels Zwangsläufigkeit der Anschaffung für die Ehegattin des Berufungswerbers gemäß § 34 Abs. 3 iVm. Abs. 7 Z 4 EStG 1988 versagt werden.

Soweit es die eigene Erkrankung des Berufungswerbers angeht, fehlen jegliche Hinweise, wie etwa insbesondere eine ärztliche Verschreibung, welche die tatsächliche oder rechtliche Unabdingbarkeit der Anschaffung für die Behandlung des Herzklappenfehlers des Berufungswerbers nahe legen. So gesehen kommt die oben beschriebene allgemeine Überlegung zu tragen, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, er habe mit § 34 EStG 1988 eine generelle Absetzbarkeit aller die Fitness und damit der Gesundheit dienenden Maßnahmen, wie etwa die Sportausübung (etwa durch das Benutzen eines Laufbandes) fördern wollen und bleibt auch insofern das Berufsbegehren ohne Erfolg.

Letztlich ist noch in Betracht zu ziehen, dass der angefochtene Bescheid im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren ergangen ist, welches auf Anregung des Berufungswerbers in Gang gesetzt worden ist, um die "Freibeträge" für eine außergewöhnliche Belastung für körperliche Behinderung des Berufungswerbers und seiner Ehegattin gemäß § 35 Abs. 3 zu berücksichtigen.

Sollte der Berufungswerber daher die Anschaffungskosten für das Laufband im Rahmen des § 35 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung beansprucht haben wollen, so ist einerseits auf die bisher dargestellten Überlegungen und darauf, dass das Geltendmachen des Freibetrages nach § 35 EStG 1988 ein gleichzeitiges Abziehen von außergewöhnlichen Belastungen aus dieser Behinderung verhindert (Abs. 5 leg. cit.: *"Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden"*), zu verweisen und war daher die Berufung aufgrund der oben dargestellten Überlegungen insgesamt abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 23. Oktober 2003