

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., M, über die Beschwerde vom 28. Juli 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 30. Juni 2016, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Bezüglich der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Einkommensteuer ergeben sich gegenüber der Beschwerdevorentscheidung vom 25. Oktober 2016 keine Änderungen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe:**

Das Finanzamt hat die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Anschaffung der Infrarotkabine (ATROPA ATS - Relax 1 R) in Höhe von 4.390 Euro und der Therapieliege [Manumed Optimal (Typ 245)] in Höhe von 2.790 Euro als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 und den Abzug des Gewerkschaftsbeitrages in Höhe von 120 Euro als Werbungskosten im Rahmen des § 16 EStG 1988 mit nachstehender Begründung abgelehnt:

"Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: sie muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Um Kosten, die einem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seiner Krankheit erwachsen, als außergewöhnliche Belastung qualifizieren zu können, bedarf es einer vermögensmindernden Ausgabe. Darunter sind Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Die Infrarotkabine und Therapieliege stellen nämlich auch für andere Personen

nutzbare Wirtschaftsgüter dar, weshalb die Verausgabung der Anschaffungskosten nicht zu einer Vermögensminderung, sondern nur zu einer Vermögensumschichtung führt.

Zudem mangelt es am Merkmal der Außergewöhnlichkeit, da zahlreiche Personen, unabhängig vom Bestehen einer Behinderung, derartige Produkte anschaffen und diese aus verschiedensten Gründen benutzen.

Da somit dem Grunde nach keine "Belastung" des Einkommens iSd § 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 vorliegen), konnten die Kosten für die Infrarotkabine und Therapieliege nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (zB Gewerkschaftsbeiträge) wurden bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt (§ 62 Z 3 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ist daher nicht möglich."

Dagegen hat die Beschwerdeführerin (Bf.) mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

1. Der zusätzliche Gewerkschaftsbeitrag der PRO-GE in Höhe von 120 Euro im Jahr sei nicht im Lohnzettel berücksichtigt, da dieser Betrag direkt vom Girokonto abgebucht worden sei.

## 2. Therapieliege

Da es ihr teilweise nicht möglich sei, zu Therapien zu fahren, bekomme sie die Behandlungen bzw. Therapien durch den Osteopathen NN, MSc, zu Hause. Weiters seien diverse Übungen zur "Selbstbehandlung" und Lockerung für sie sicherer, kontrollierbarer und somit viel besser auf der Therapieliege durchführbar. Eine Durchführung am Boden oder auf einem Tisch wäre problematisch.

Dazu hat NN in der Stellungnahme vom 22. Juli 2016 Nachstehendes ausgeführt:

*"Bf. ist Patientin von mir. Aufgrund ihrer körperlichen Behinderung (50%) und ihrer umfangreichen Vorgeschichte und dem chronischen Beschwerdebild ist eine Behandlung alle 4-6 Wochen (oder bei Bedarf auch eventuell öfter) notwendig.*

*Je nach gesundheitlicher Verfassung wird der Ort der Behandlung "kurzfristig" festgelegt. Wenn es der körperliche Zustand (je nach Schmerzskala) von Bf. erfordert, biete ich meiner langjährigen Patientin eine Behandlung zu Hause an. Dadurch wird der Therapieeffekt optimiert - eine Autofahrt nach Hause gleich nach der Therapie könnte sich auf den Effekt der Behandlung im Falle von Frau Bf. aus osteopathischer Sicht eventuell negativ auswirken. Als Osteopath ist es für die Durchführung von manuellen Therapien unerlässlich, auf eine verstellbare und stabile Therapieliege zurückgreifen zu können.*

*Für etwaige Selbstübungen ist es außerdem von großem Vorteil, wenn die Patientin (wie auch in der Praxis) diese auf einer mehrfach verstellbaren Therapieliege ausführen kann.*

*Ebenso habe ich meiner Patientin empfohlen, sich aufgrund ihrer chronischen Beschwerden eine Infrarotkabine zur Entspannung der Muskulatur sowie zur Stärkung des Allgemeinbefindens anzuschaffen, dies wird in diesem Zusammenhang von vielen Therapeuten und Medizinern empfohlen."*

### 3. Infrarotkabine

Diese sei ihr von Therapeuten und Ärzten auf Grund ihrer umfangreichen Vorgeschichte und den chronischen "Problemen" an der Wirbelsäule sowie am gesamten Bewegungsapparat empfohlen worden. Durch diese Behandlungen werde maßgeblich die Schmerzsymptomatik positiv beeinflusst.

Dazu hat Dr. MM, Arzt für Allgemeinmedizin in der Stellungnahme vom 27. Juli 2016, Folgendes ausgeführt:

*"Frau Bf., geb. am XX.XX.1973 befindet sich in meiner Ordination aufgrund ihrer chronischen Erkrankung mit einer körperlichen Behinderung (von 50%) in ärztlicher Behandlung. Bei der Patientin bestehen chronische Wirbelsäulenbeschwerden. Die Nutzung der Infrarotkabine bringt der Patientin eine deutliche subjektive Linderung der Beschwerden. Daher ist die regelmäßige Anwendung aus medizinischer Sicht absolut indiziert und empfohlen.*

*Da der Patientin aufgrund ihrer Schmerzsymptomatik je nach körperlicher Verfassung zum Teil unmöglich ist ihren Physiotherapeuten aufzusuchen wird die Patientin des öfteren zu Hause vom Physiotherapeuten behandelt. Aus diesem Grund wurde eine Therapieliege angeschafft, welche anamnest. für die physiotherapeutischen Behandlungen unerlässlich ist."*

In der teilweise stattgebenden Beschwerdeentscheidung - der beantragte Gewerkschaftsbeitrag in Höhe von 120 Euro wurde als Werbungskosten berücksichtigt - hat das Finanzamt die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Anschaffung der Therapieliege und der Infrarotkabine als außergewöhnliche Belastung mit nachstehender Begründung verwehrt:

"Ohne ärztliche Verordnung können Hilfsmittel wie Wärmekabinen und Therapieliegen nicht als außergewöhnliche Belastungen abgesetzt werden. Eine ärztliche Verordnung kann nicht durch eine nachträglich vom Arzt erstellte Bestätigung nachgeholt werden. Infrarot-Wärmekabinen und Therapieliegen findet man auch in Wellnessoasen, Bädern und Fitnesscentern, wo sie kein konkretes Krankheitsbild ansprechen, sondern der allgemeinen Steigerung des Wohlbefindens und der Fitness dienen. Ausgaben für diese Hilfsmittel führen nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer Vermögensumschichtung und können daher nicht als außergewöhnliche Belastung qualifiziert werden."

Dagegen hat die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und ergänzend Folgendes ausgeführt:

In ihrem persönlichen Fall sei es auf Grund ihrer körperlichen Behinderung schwer und teilweise gar nicht möglich, eine öffentliche Einrichtung zu besuchen. In die medizinische Therapieliege sowie in die medizinische Infrarotkabine habe sie investiert, um im Arbeitsleben trotz ihrer Behinderung hoffentlich bis zum Regelpensionsalter zu verbleiben, was politisch immer mehr gefordert werde.

Die nachträgliche ärztliche, schriftliche Stellungnahme sowie eine weitere Empfehlung durch ihren Osteopathen sei eingereicht worden, da ihr das vom Finanzamt nachträglich empfohlen worden sei.

Zur Vermögensumschichtung sei auszuführen, dass Gebrauchsgegenstände Jahr für Jahr an Wert verlieren würden, weshalb man schon von einer Vermögensminderung sprechen sollte.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. 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 sein."

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 idF BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, lautet auszugsweise:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

...

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind."

Die diesbezügliche Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, bestimmt, soweit für den Beschwerdefall von Bedeutung, im § 4 Folgendes:

"Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

"Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn also eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2008/15/0292, mwN).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind daher in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Diesem Umstand trägt der Verordnungsgeber Rechnung, indem er in § 3 Kraftfahrzeuge anspricht, deren Anschaffung zu einem Vermögenswert führt, sodass nur jene Mehraufwendungen (pauschalisierend) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, die auf die behindertengerechte Ausstattung entfallen und bei denen realistischerweise davon ausgegangen werden muss, dass sie bei einem unterstellten Verkauf nicht abgegolten werden (vgl. zu Aufwendungen für die behindertengerechte Ausstattung einer Wohnung nochmals das hg. Erkenntnis 2008/15/0292).

§ 4 der streitgegenständlichen Verordnung betrifft hingegen Hilfsmittel, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (zB deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 92/14/0172)" [VwGH 27.2.2014, 2011/15/0145].

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde in den Streitpunkten aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

## 1. Therapieliege

Unter [www.ad-rem-team.com](http://www.ad-rem-team.com) werden die Therapieliegen der Marke MANUMED OPTIMAL 3-teilig [bei der strittigen Liege der Bf. handelt es sich um den Typ 245 (3-teilig, Flexionslagerung und Höhenverstellung elektrisch)] wie folgt beschrieben:

"Mit der vielseitigen 3-teiligen Manumed Optimal verfügen Sie als moderner, anspruchsvoller Physiotherapeut über die perfekte Behandlungs- und Untersuchungsliege. ... Elegantes Aussehen und auf stabilen Beinen verfahrbar ist die 3-teilige Manumed Optimal die richtige Wahl für jeden Therapeuten, der hohe Ansprüche an eine professionelle Behandlungsliege in Spitzenqualität stellt."

Unter [www.fh-campuswien.ac.at](http://www.fh-campuswien.ac.at) wird die Physiotherapie wie folgt definiert:

"Die Physiotherapie arbeitet an der Bewegung des Menschen. Sie richtet den Fokus auf die Bewegungsfähigkeit, alle Systeme, die diese beeinflussen und das Zusammenspiel von Sensorik und Motorik. Die Physiotherapie umfasst als wichtiger Bestandteil des Gesundheitswesens praktisch alle medizinischen Fachbereiche und orientiert sich an den medizinischen Wissenschaften. Physiotherapie wird in der Gesundheitsförderung und Prävention, Therapie und Rehabilitation sowie in der Palliation und im Hospizwesen eingesetzt."

Die streitgegenständliche Behandlungs- und Untersuchungsliege stellt aber nicht nur für Physiotherapeuten im Rahmen ihres breit gefächerten Tätigkeitsbereiches ein unerlässliches Wirtschaftsgut für ihre Berufsausübung dar, sondern kann sehr wohl auch für medizinisch nicht indizierte Massagen eingesetzt werden. Derartige Entspannungsmassagen werden nicht aus medizinischen Gründen angewendet, sondern dienen allein der Entspannung und sind als Mittel zum Wohlfühlen zu verstehen (vgl. <http://www.paradisi.de/Wellness/Massagen/Entspannungsmassage/>). Somit werden derartige Liegen wohl auch jedenfalls in Wellnesshotels, Thermenresorts und Fitnessclubs Verwendung finden.

Darüber hinaus ist die gegenständliche Therapieliege auch im Bereich der Sportmassage einsetzbar. In der Sportmassage wird auf die Anforderungen der SportlerInnen, die Sportart und die jeweilige Sportphase (vor/während/nach dem Wettkampf oder Training) abgestimmt (vgl. <http://sportmassage-wien.at/sportmassage.html>).

Damit handelt es sich auf Grund der universellen Verwendbarkeit der streitgegenständlichen Therapieliege, einerseits für medizinisch indizierte physiotherapeutische Behandlungen und andererseits für sämtliche Arten von Massageanwendungen, jedenfalls um ein Wirtschaftsgut mit einem allgemeinen Verkehrswert, was einer Berücksichtigung der Anschaffungskosten im Wege der außergewöhnlichen Belastung nach § 34 EStG 1988 bzw. im Rahmen des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, jedenfalls entgegensteht.

Der in diesem Zusammenhang von der Bf. im Vorlageantrag erhobene Einwand, wonach Gebrauchsgegenstände Jahr für Jahr an Wert verlieren, was für eine Vermögensminderung spreche, vermag daran nichts zu ändern. Denn es liegt in der Natur

der Sache, dass Gebrauchsgegenstände durch deren Verwendung einem Wertverzehr unterliegen und sich deren Wert gegenüber den Anschaffungskosten entsprechend vermindert. Das ändert aber nichts daran, dass auch gebrauchte Gegenstände im Wirtschaftsleben einen entsprechenden Marktwert und damit auch einen allgemeinen Verkehrswert aufweisen, was aber wiederum bedeutet, dass auch deren Anschaffung jedenfalls zu einer Vermögensumschichtung führt.

An dieser Beurteilung vermögen auch die von der Bf. vorgelegten Bestätigungen ihres behandelnden Arztes für Allgemeinmedizin und ihres Physiotherapeuten, wonach die physiotherapeutischen Behandlungen auf Grund ihres Krankheitsbildes jedenfalls medizinisch indiziert seien, nichts zu ändern, da für die steuerliche Beurteilung der Kosten für die Anschaffung der Therapieliege als außergewöhnliche Belastung einzig und allein entscheidend ist, dass es sich bei der gegenständlichen Therapieliege auf Grund der obigen Ausführungen um ein Wirtschaftsgut mit einem allgemeinen Verkehrswert handelt, dessen Anschaffungskosten keine vermögensmindernde Ausgabe im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen. Eine Berücksichtigung im Rahmen des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, scheitert daran, dass es sich um kein Hilfsmittel handelt, das für nur bestimmte individuelle Personen verwendbar ist, sondern um ein Wirtschaftsgut mit einem allgemeinen Verkehrswert.

## 2. Infrarotkabine

Unter [www.atropa.at/infrarotkabine-atsrelax1r.htm](http://www.atropa.at/infrarotkabine-atsrelax1r.htm) findet sich für die streitgegenständliche Infrarotkabine neben der Beschreibung der Ausstattungsmerkmale und der technischen Daten folgende Beschreibung:

"Nichts ist entspannender als liegen ... und dabei noch die wohltuende Infrarotwärme genießen."

"Nach dem vorherrschenden Verständnis der Marktteilnehmer, dem sich das Bundesfinanzgericht anschließt, sind Infrarotwärmekabinen allgemein dem Wellnessbereich zuzuordnen bzw. bestenfalls als Beitrag zur Gesundheitsvorsorge zu betrachten. Sie sind nicht auf ein spezielles Krankheitsbild ausgerichtet, sondern zielen darauf ab, ganz allgemein zur Förderung von Wohlbefinden und Fitness beizutragen. Nicht zufällig findet man derartige Geräte regelmäßig in den Zeitgeist ansprechenden, größeren "Wellnesseinrichtungen" (Thermen, Wellness-/Gesundheitsresorts, Bädern, Fitnesscentern). ...

Da die zu beurteilende Infrarotwärmekabine somit ein Wirtschaftsgut mit allgemeiner Verkehrsfähigkeit darstellt, steht der Anerkennung der geltend gemachten Kosten zunächst das Fehlen einer Vermögenseinbuße, eines verlorenen Aufwandes und damit einer "Belastung" beim Bf. entgegen" (BFG 10.12.2015, RV/2100493/2014).

An dieser Beurteilung vermögen auch die von der Bf. vorgelegten Bestätigungen ihres behandelnden Arztes für Allgemeinmedizin und ihres Physiotherapeuten, wonach die Nutzung der Infrarotkabine eine deutliche subjektive Linderung der Beschwerden bewirke und zur Entspannung der Muskulatur sowie der Stärkung des Allgemeinbefindens führe, somit auf Grund ihres Krankheitsbildes jedenfalls medizinisch indiziert sei, nichts zu ändern, da für die steuerliche Beurteilung der Kosten für die Anschaffung der Infrarotkabine als außergewöhnliche Belastung einzig und allein entscheidend ist, dass es sich bei der gegenständlichen Infrarotkabine um ein Wirtschaftsgut mit einem allgemeinen Verkehrswert handelt, dessen Anschaffungskosten keine vermögensmindernde Ausgabe im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen. Eine Berücksichtigung im Rahmen des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, scheitert daran, dass es sich um kein Hilfsmittel handelt, das für nur bestimmte individuelle Personen verwendbar ist, sondern um ein Wirtschaftsgut mit einem allgemeinen Verkehrswert.

Bezüglich des in diesem Zusammenhang von der Bf. im Vorlageantrag erhobenen Einwandes, wonach Gebrauchsgegenstände Jahr für Jahr an Wert verlieren, was für eine Vermögensminderung spreche, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die diesbezüglichen Ausführungen zur Therapieliege verwiesen.

Im Übrigen ergibt sich gegenüber der Beschwerdeverentscheidung vom 25. Oktober 2016 keine Änderung.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In der vorliegenden Beschwerde werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Entscheidung entspricht dem eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 27.2.2014, 2011/15/0145); die Revision ist somit nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 8. Februar 2017