



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H. A., Adresse, vertreten durch Schmollmüller und Partner Steuerberatungs GmbH, 4240 Freistadt, Industriestr. 6, vom 28. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch OR Schatzl Reinhard, vom 25. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Verwaltungsgeschehen:

Der Berufungswerber (in der Folge Bw) hat mit Schriftsatz vom 4. Dezember 2009 unter anderem eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 angeregt, da er aufgrund seiner Gesundheitsschädigungen bestehend seit Geburt beim Bundessozialamt einen Antrag auf Feststellung der Erwerbsminderung sowie Diätverpflegung gestellt hat und am 15. Dezember 2009 zur Untersuchung eingeladen wurde. In der Folge legte der Bw dem zuständigen Finanzamt einen amtlichen Vermerk des Bundessozialamtes, datiert mit 19. Jänner 2012 vor, worin bestätigt wurde, dass beim Bw zumindest seit 2004 eine 70 %ige Behinderung besteht und zumindest seit 2008 ein eine Krankendiät bedingter Leidenszustand (D 3) gegeben ist.

Weiters legte der Bw eine Bestätigung des Herrn MR Dr. G. Gr., Arzt in X., datiert mit

18. Oktober 2008 vor, worin Folgendes ausgeführt ist:

"Bei Herrn A. H. besteht eine beidseitige Hüft dysplasie, ein Morbus Ollier, skolotische Fehllhaltung mit Muskelverspannungen, multiple Exosthosen. Aufgrund seiner Muskel- und Skeletterkrankungen ist eine häufige Wärmetherapie gesundheitlich von Vorteil und erforderlich."

Gleichzeitig machte der Bw im wiederaufgenommenen Verfahren als außergewöhnliche Belastung Kosten für die Anschaffung einer Infrarotwärmekabine in Höhe von 4.690,00 €, die er im Jahr 2008 gekauft hatte, geltend.

Mit Bescheid vom 25. Februar 2010 nahm das zuständige Finanzamt aufgrund der Anregung des Bw das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 wieder auf und erließ – entsprechend der Bestimmung des § 307 Abs 1 BAO – einen neuen Einkommensteuerbescheid 2008, mit welchem die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten der Infrarotwärmekabine nicht anerkannt wurden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw mit Schreiben vom 28. März 2010 Berufung.

Begründend führte er im Wesentlichen aus:

Aufgrund der vorgelegten ärztlichen Bestätigung sei wegen seiner Muskel- und Skeletterkrankung die häufige Anwendung der Wärmetherapie erforderlich und leiste einen wesentlichen gesundheitlichen Beitrag zu seinen Erkrankungen, welcher über das allgemeine Wohlbefinden hinausgehe. In diesem Sinne ersuche der Bw um Anerkennung der Anschaffung der Infrarotkabine als unregelmäßige Ausgabe für Hilfsmittel bei der Arbeitnehmerveranlagung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2010 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung mit folgender Begründung ab:

In dem mit der Berufung vorgelegten Schreiben vom 18. Oktober 2008 des MR Dr. G. Gr. , Arzt für Allgemeinmedizin, handle es sich lediglich um eine Empfehlung des Arztes. Eine Zwangsläufigkeit, wie sie bei einer ärztlichen Verordnung anzunehmen sei, liege damit nicht vor. Der Bw habe sich letztlich aus freien Stücken zur Anschaffung der Infrarotkabine und Kostentragung entschlossen, wobei die Erkrankung sicherlich ausschlaggebend für die Anschaffung gewesen sein wird.

Wärmekabinen würden kein spezielles Krankheitsbild ansprechen. Sondern wären dazu bestimmt, ganz allgemein zu Wohlbefinden und Fitness beizutragen. Mangels Benützung unter Aufsicht und Anleitung eines Arztes oder Therapeuten könne dem Einsatz der Kabine auch nicht das Verständnis einer Therapie beigelegt werden.

Der Einsatz der Infrarotkabine stelle weder eine Heilbehandlung noch ein Hilfsmittel im Sinne

der Verordnung des BMF, BGBl. 1996/303 dar. Ihre Anschaffung sei eine reine Vermögensumschichtung und verwirkliche keine außergewöhnliche Belastung.

Mit Schriftsatz vom 19. Mai 2010 stellt der Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass er bedingt durch seinen Gesundheitszustand und der ärztlichen Bestätigungen von MR Dr. Gr. und Dr med. M. – diese wurde dem Antrag beigelegt - die Benützung der Infrarotwärmekabine zur Erhaltung seiner Arbeitsfähigkeit als unbedingt erforderlich erachte.

In der Bestätigung von Dr. T. M. ist neben Diagnosen und medikamentöser Therapie folgende Bemerkung enthalten:

" Bei Herrn A. bestehen oben genannte Erkrankungen aufgrund deren wie schon von Dr. Gr. G. angeführt eine regelmäßige Wärmetherapie gesundheitlich von Vorteil und von meiner Seite her anzuraten ist."

Mit Berufungsvorlage vom 12. Juli 2010 wurde die gegenständliche Berufung durch das zuständige Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

2. Der Entscheidung wurde folgender unstrittig festgestellter Sachverhalt zugrunde gelegt:

Im Zuge der Anregung durch den Bw auf amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 machte er die Zuerkennung einer außergewöhnlichen Belastung in Höhe von 4.690,00 € für die Anschaffung einer Infrarotwärmekabine im Zusammenhang mit seinen Muskel- und Skeletterkrankungen geltend. Zum Beweis dafür legte er gemeinsam mit amtlichen Vermerken des Bundessozialamtes über eine zumindest seit 2004 bestehende 70 %ige Behinderung und einen zumindest seit 2008 bestehenden Leidenszustand, der eine Krankendiät bedingt, eine ärztliche Bestätigung vor, dass aufgrund seiner Muskel- und Skeletterkrankungen eine häufige Wärmetherapie gesundheitlich von Vorteil und erforderlich ist.

Das Finanzamt anerkannte diese Aufwendungen im am 25. Februar 2010 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2008 nicht als außergewöhnliche Belastung.

Auch in der im Berufungsverfahren erlassenen Berufungsvorentscheidung verweigerte die Abgabenbehörde erster Instanz die Qualifizierung dieser Anschaffung als außergewöhnliche Belastung.

Um die Beweiskraft seines Antrages zu untermauern, legte der Bw gemeinsam mit dem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine weitere

ärztliche Bestätigung vor, in der der die Bestätigung ausstellende Allgemeinmediziner ebenfalls ausführte, dass eine regelmäßige Wärmetherapie gesundheitlich von Vorteil und von seiner Seite her anzuraten ist.

3. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes:

3.1 Rechtsgrundlagen

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

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs 2), zwangsläufig erwachsen (Abs 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist **außergewöhnlich**, soweit sie höher als jene ist, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs 2 EStG 1988).

Dem Steuerpflichtigen erwächst die Belastung **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs 3 EStG 1988).

Von einer **wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** ist auszugehen, soweit die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs 4 bzw. Abs 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen, Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs 4 und 5).

Mehraufwendungen können aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs 1 vorliegen, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen (§ 34 Abs 6 EStG).

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.

§ 1 Abs 1, dritter Teilstrich der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998, lautet: Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Nach § 1 Abs 2 dieser Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Im § 4 der gegenständlichen Verordnung wird normiert, dass **nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel** (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie **Kosten der Heilbehandlung** im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind. Nach § 1 Abs. 3 leg. cit. sind Mehraufwendungen gemäß § 4 der Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

3.2 Rechtliche Würdigung

Gegenständlich ist strittig, ob die für die Anschaffung einer Infrarotwärmekabine angefallenen Kosten als solche für eine Heilbehandlung bzw. als nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel im Sinne des § 4 der genannten Verordnung einzustufen und somit als außergewöhnliche Belastung absetzbar sind.

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten einer Behinderung geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind (UFSG, GZ RV/0427-G/06 vom 11.12.2006).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung versteht man unter Kosten der **Heilbehandlung** Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, außerdem allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 35, Tz 17; UFS, GZ RV/1933-W/07 vom 20.09.2007).

Liegt der Behörde für die in Anspruch genommene Behandlung eine ärztliche Bestätigung dahingehend vor, dass sie mit der Behinderung des Bw. in Zusammenhang steht, ist durch die Vorlage der **ärztlichen Verordnung der Behandlung** auch die **Zwangsläufigkeit** der Aufwendungen bescheinigt (UFS, GZ RV/1933-W/07 vom 20.09.2009).

Der Begriff "Therapie" erfordert nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (VwGH 22.2.2001, 1998/15/0123; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Berufungsfall, so ergibt sich, dass die Benützung der Infrarotwärmekabine nicht unter den Begriff einer Heilbehandlung bzw. Therapie zu subsumieren ist:

Sowohl die in der ärztlichen Bestätigung von MR Dr. Gr. ausgesprochene Erforderlichkeit als auch das von Dr. med. M. bestätigte Anraten zur regelmäßigen Durchführung einer Wärmetherapie stellen keine Verordnung dar. Es handelt sich in beiden Fällen nur um ein allgemein gehaltenes Gutheißen der Wärmekabine.

Mangels Benützung unter Aufsicht und Anleitung eines Arztes oder Therapeuten kann der Einsatz der Infrarotwärmekabine auch nicht als Therapie qualifiziert werden (UFS, GZ RV/0227-F/06).

Auch die Überlegung der Einstufung als **Hilfsmittel** im Sinne des § 4 der genannten Verordnung erweist sich als nicht zielführend:

Die berufungsgegenständliche Infrarotwärmekabine hat offensichtlich keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse des Berufungswerbers abgestimmte Beschaffenheit. Sie ist vielmehr, gerade wegen der großen Bandbreite ihres Wirkungsbereiches, für nahezu jeden empfehlenswert.

Wenn man nun die Schwere der Krankheitsbilder des Bw in Betracht zieht, erscheint selbst einem Laien die Möglichkeit einer Beseitigung der krankheitsbedingten Beeinträchtigungen durch den Einsatz der Wärmekabine nicht nur zweifelhaft, sondern geradezu unmöglich.

Infrarotwärmekabinen findet man nicht zufällig in allen den Zeitgeist ansprechenden großen Wellnessoasen wie den Thermen Loipersdorf, Bad Waltersdorf, Bad Radkersburg, Hundertwassertherme Blumau sowie in Bädern und Fitnesscentern. Die Wärmekabinen sprechen dabei kein spezielles Krankheitsbild an, sondern sind dazu bestimmt, ganz allgemein zu Wohlbefinden und Fitness beizutragen.

Damit spannt sich der Bogen weiter zur "Gegenwerttheorie", die auch von der Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung vom 15. April 2010 angesprochen wurde:

Um als außergewöhnliche Belastung qualifiziert werden zu können, bedarf es prinzipiell einer **vermögensmindernden Ausgabe**. Von einer solchen spricht man dann, wenn sie einen endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder Wertverzehr nach sich zieht. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer Vermögenminderung und können daher nicht als außergewöhnliche Belastung eingestuft werden.

Die streitgegenständliche Infrarotwärmekabine weist nach Überzeugung der Abgabenbehörde zweiter Instanz keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit auf. Die Wärmekabine ist ein marktgängiges, handelsübliches Produkt, das auch bei Nicht-Kranken zur Steigerung des körperlichen Wohlbefindens und zur Gesundheitsvorsorge beiträgt.

Es wurde durch ihre Anschaffung kein Wertverzehr bewirkt.

Obwohl der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall die wohltuende Wirkung des Infrarotwärmekabineneinsatzes für den von Krankheiten gezeichneten Berufungswerber nicht bezweifelt, ergibt sich zusammenfassend folgende rechtliche Beurteilung:

Da kein Wertverzehr gegeben ist, liegt keine Belastung vor.

Mangels Vorliegen einer Belastung sind die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Generalnorm des § 34 EStG 1988 nicht gegeben.

Da weder eine Heilbehandlung (um in Erinnerung zu rufen: Der Bw führte die "Wärmetherapie" selbst – dh ohne ärztliche Verordnung und ohne Begleitung bzw. Überwachung durch einen zur Ausübung der medizinischen Heilkunde Befugte durch) vorliegt noch die Infrarotwärmekabine als Hilfsmittel zu qualifizieren ist, sind auch die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998 nicht gegeben.

Die Anschaffung der Infrarotwärmekabine stellt somit keine außergewöhnliche Belastung dar, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 18. April 2012