



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KS, Pensionist, N,M, vom 27. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 20. März 2007 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Pensionist und bezieht als solcher Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Im Rahmen seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 machte er unter anderem Aufwendungen für die Anschaffung einer "Infrarotwärmekabine" (2.439,18 €) und ein Fitnessstudio (340,00 €) als **außergewöhnliche Belastung** geltend, wobei diese Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner 30%igen Behinderung standen.

Der Erklärung legte er zwei "Ärztliche Atteste" eines praktischen Arztes – seines Hausarztes – vor, aus denen Folgendes hervorgeht:

#### 1) Ärztliches Attest vom 20. November 2006:

*"Mein Patient Herr SK, geboren am xy, leidet seit 10 Jahren an einer axonal demyelinisierenden Polyneuropathie mit zunehmender Muskelschwäche und Muskelatrophie der Beine. Zum Muskelaufbau wird von ärztlicher Seite ein regelmäßiges Muskeltraining empfohlen, das in einem Fitnessstudio mit entsprechender apparativer Ausrüstung absolviert werden soll."*

#### 2) Ärztliches Attest vom 20. Jänner 2006:

*"Mein Patient Herr SK, geboren am xy, leidet seit Jahren an einer axonal-demyelinisierenden sensomotorischen Polyneuropathie; dabei treten Gefühlsstörungen und Missemmpfindungen und auch Bewegungsstörungen an den unteren Extremitäten auf. Insbesonders in der kalten Jahreszeit kommt es verstärkt zum Auftreten von starkem Kälteempfinden in den unteren Extremitäten. Eine Behandlung in einer Infrarotkabine kann diese Beschwerden mildern, deshalb ist aus medizinischer Sicht die Anschaffung einer Infrarotkabine sicher sinnvoll und hilfreich."*

Im Rahmen des am 20. März 2007 ergangenen **Einkommensteuerbescheides 2006** anerkannte das Finanzamt die oben angeführten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung.

Dagegen er hob der Pflichtige **Berufung** und verwies auf die im Akt erliegenden Unterlagen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 6. Juli 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte begründend aus, dass Aufwendungen für ein Fitnessstudio grundsätzlich als Ausgaben der privaten Lebensführung nach § 20 EStG nicht abzugsfähig seien, auch wenn vom Arzt regelmäßiges Muskeltraining empfohlen worden sei. Nur eine ärztlich verordnete Therapie bei einem entsprechenden Therapeuten könne als Heilbehandlung in Frage kommen. Die Anschaffung einer Infrarotkabine gehöre ebenso zu den Kosten der privaten Lebensführung, weil kein typisches auf die Krankheit des Berufungswerbers abgestimmtes Hilfsmittel vorliege.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2007 beantragte der Berufungswerber die **Vorlage** seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Begründend verwies er auf ein weiteres ärztliches Attest seines Hausarztes vom 19. Juli 2007, aus dem zu ersehen sei, dass er seit 10 Jahren an einer axonalen demyelinisierenden Polyneuropathie mit Muskelschwund, Muskelschwäche und Parästhesien in beiden Beinen sowie Missemmpfindungen und Gefühlsstörungen an den Händen leide.

Da die ärztlich verordnete Therapie (Heilbehandlung) bei einem Therapeuten nicht ausreiche, sei er gezwungen, um seine stark eingeschränkte körperliche Beweglichkeit halbwegs aufrecht zu erhalten, **zusätzlich** Massagen und Muskeltraining in Anspruch zu nehmen. Die Anschaffung einer Infrarotkabine sei auch **nur** aus diesen Gründen getätigter worden. Abschließend führte der Berufungswerber aus, dass es bei seiner Form der Behinderung (Ursache medizinisch nicht bekannt) kein Medikament gebe und er daher um positive Erledigung ersuche.

Dem Vorlageantrag legte der Berufungswerber das in der Berufung angesprochene **ärztliche Attest seines Hausarztes (praktischer Arzt) vom 19. Juli 2007** bei, aus dem Folgendes hervorging:

*"Mein Patient Herr SK, geboren am xy, leidet seit 10 Jahren an einer axonal demyelinisierenden Polyneuropathie mit Muskelschwund, Muskelschwäche und Parästhesien in*

beiden Beinen.

*Die medizinisch therapeutischen Möglichkeiten sind bei diesem Krankheitsbild stark eingeschränkt und beschränken sich im Wesentlichen auf eine regelmäßig durchgeführte Physiotherapie, welche der Patient in Anspruch nimmt.*

*Weiters geht es bei diesem Krankheitsbild um ein ständiges Training der betroffenen Muskelgruppen, insbesondere der Beine, wobei eine Physiotherapie 1x wöchentlich sicherlich nicht ausreichend ist, sondern mehrmals wöchentlich ein spezielles Muskeltraining die Folgen der Krankheit hintanhalten kann. Deswegen ist ein Muskeltraining in einem Fitnessstudio mit entsprechender Ausrüstung sicher hierbei sehr hilfreich.*

*Bezüglich der Parästhesien mit Missemmpfindungen und Gefühlsstörung in den Beinen, insbesonders Kältegefühle kann eine Infrarotkabine diese Beschwerden vor allem in der kalten Jahreszeit lindern. Medizinisch gesehen ist die Behandlung einer Infrarotkabine durchaus sinnvoll."*

Mit **Vorlagebericht** vom 3. August 2007 legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In Reaktion auf ein **Vorhaltsschreiben** des Unabhängigen Finanzsenates gab der Berufungswerber zunächst telefonisch bekannt, dass er für die strittigen Aufwendungen keine Ersätze von der Sozialversicherung erhalten habe. Über irgendwelche weitere ärztliche Bestätigungen bzw. Verordnungen als die bereits vorgelegten verfüge er nicht.

Hinsichtlich einer besonderen Ausstattung der Infrarotwärmekabine gab er an, dass diese mit Magnesiumstrahlern versehen sei, was auch aus der Rechnung hervorgehe. Er habe sich eine solche Kabine angeschafft, weil ihm dies der Hausarzt zur Linderung seiner Leiden empfohlen habe. Seine Frau würde die Kabine nicht nutzen.

Die Belege betreffend die Infrarotkabine und das Fitnessstudio reichte der Berufungswerber in Kopie auf postalischem Wege nach, wobei er in seinem Begleitschreiben noch einmal auf die Notwendigkeit dieser Aufwendungen zum Erhalt seiner stark eingeschränkten körperlichen Beweglichkeit – er könne sich nur auf Krücken fortbewegen – hinwies.

Aus der Rechnung der Fa. Sch vom 6.2.2006 geht hervor, dass es sich bei der Infrarotkabine um eine solche der Marke "Sphera Ze/Fi Magnesiumstr." zum Preis von 1.999,00 € handelte. Zusätzlich wurde neben der Arbeitszeit, einem Duftölkonzentrat und einer Sockelleiste ein Aroma-Vernebler in Rechnung gestellt.

Bei den Aufwendungen für das Fitnessstudio handelte es sich laut Rechnung des Fitnessstudios K in N um solche für 4 Stück "10er Block Fitness" (a 85 €).

In Ihrer **Stellungnahme** zu diesen Ergebnissen des Vorhaltsverfahrens führte die Vertreterin der Amtspartei (Finanzamt) aus, dass es den strittigen Aufwendungen im gegenständlichen Fall vor allem mangels Vorliegens einer dezidierten ärztlichen Verordnung am Erfordernis der Zwangsläufigkeit mangle.

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

Gemäß **§ 34 EStG 1988** sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen **außergewöhnliche Belastungen** abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ (d.h. sämtliche Merkmale gemeinsam) erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Eine Belastung ist **außergewöhnlich**, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst.

**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, wenn die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG 1988 berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen Selbstbehalt übersteigen (§ 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt **§ 34 Abs. 6 EStG** einen Abzug auch **ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes**. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen, soweit diese damit in Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (zB ein Pflegegeld) übersteigen (§ 34 Abs. 6 5. Teilstrich EStG 1988). Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf das Pflegegeld zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 91/1998 idF BGBl II 416/2001, nennt in § 4 **nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel)** sowie **Kosten der Heilbehandlung** als neben dem Pflegegeld voll abzugsfähig. Hat ein Abgabepflichtiger Aufwendungen durch seine eigene körperliche oder geistige Behinderung, für welche eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von mindestens 25% festgestellt wurde, sind derartige Kosten nach dieser Verordnung ohne Kürzung um Pflegegeldbezüge zu berücksichtigen, soweit die Ausgaben nachgewiesen werden.

Nicht strittig war im gegenständlichen Fall die Behinderung des Berufungswerbers, dem auch der seinem Behinderungsgrad entsprechende pauschale Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 gewährt wurde. In Streit stand vielmehr, ob die Aufwendungen für die Anschaffung

einer Infrarotkabine und für ein Fitnessstudio als Kosten einer Heilbehandlung oder für Hilfsmittel im Sinn des § 4 der genannten Verordnung einzustufen seien.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

### **1) Zur Infrarotwärmekabine:**

In der Regel sind Aufwendungen für die Anschaffung von Gegenständen nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anzuerkennen, da nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung darunter nur **vermögensmindernde** Ausgaben zu verstehen sind (siehe Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer III C, § 34 Abs. 1 Tz 2).

Vermögensmindernde Ausgaben sind solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind (siehe u.a. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Durch die Anschaffung von Gegenständen kommt es grundsätzlich nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung.

Berücksichtigungsfähig ist aber nur "verlorener Aufwand". Soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" und können daher schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 20 zu § 34).

Diese Gegenwerttheorie findet allerdings dort ihre Grenze, wo das neu geschaffene bzw. angeschaffte Wirtschaftsgut nur eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat. Darunter fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden und grundsätzlich für jemand anderen keinen Nutzen darstellen (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) bzw. wegen ihrer speziellen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (zB Rollstühle).

Ebenso werden als Hilfsmittel im Sinne der oben zitierten zu § 34 Abs. 6 EStG 1988 ergangenen Verordnung Gegenstände oder Vorrichtungen gesehen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen.

Im **gegenständlichen Fall** wurde eine Infrarotwärmekabine angeschafft.

Wie aus der entsprechenden Rechnung hervorgeht, handelte es sich hiebei um ein handelsübliches, marktgängiges Produkt. Vor allem verfügte die Kabine nicht über eine auf die speziellen Bedürfnisse des Berufungswerbers zugeschnittene Sonderausstattung.

Die in der Rechung angeführten Magnesiumstrahler, auf die der Berufungswerber auch in seinem Telefonat hingewiesen hat, deuten – wie aus diversen Internetbeschreibungen zu ersehen ist – nur auf die Art der Beheizung der Kabine hin, von der es bei den marktgängigen Produkten mehrere Möglichkeiten gibt, stellen aber keine auf seine speziellen Bedürfnisse abgestellte Sonderausstattung dar.

Nun ist allgemein bekannt, dass sich die Anschaffung von Infrarotwärmekabinen vor allem in den letzten Jahren in weiten Bevölkerungskreisen größter Beliebtheit erfreut, wobei diese Anschaffungen nicht im Zusammenhang mit einem speziellen Krankheitsbild, sondern allgemein zur Steigerung von Wohlbefinden und Fitness erfolgen. Infrarotkabinen für den Heimbereich werden als Beitrag beworben, um die Selbstheilungskräfte zu fördern und das Immunsystem zu stärken. Sie sollen sich ähnlich der Wirkung von Sonnenwärme in den verschiedensten Bereichen positiv auswirken.

So gesehen kann man aber nicht von einer eingeschränkten Verkehrsfähigkeit der vom Bw angeschafften Infrarotwärmekabine bzw. von einem auf dessen spezielle Bedürfnisse zugeschnittenen Hilfsmittel sprechen. Eine solche Infrarotwärmekabine kann ohne weiters auch für einen Dritten einen Nutzen darstellen. Damit stellt aber deren Anschaffung – wie obigen Ausführungen zu entnehmen ist – keine Vermögensminderung, sondern eine bloße Vermögensumschichtung dar, die steuerlich nicht als "Belastung" im Sinne eines Vermögensabflusses qualifiziert werden kann.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass damit keinesfalls die positive Auswirkung des angeschafften Produktes auf die Gesundheit des Berufungswerbers bzw. Linderung des Krankheitsbildes angezweifelt wird. Insbesonders kann auch seiner Aussage, dass die Kabine nur von ihm benutzt werde, durchaus Glauben geschenkt werden.

Dies ändert aber nichts daran, dass – wie oben ausgeführt – durch die Anschaffung eines derartigen allgemein gängigen Gegenstandes allein schon wegen dessen Eignung zur Nutzung durch Dritte kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder sonstiger Wertverzehr stattgefunden hat.

**Dies bedeutet aber, dass schon mangels Bestehens einer "Aufwendung" (durch die Hingabe von Geld wurde ein gleichwertiger Vermögensgegenstand erstanden) bzw. einer "Belastung" (unter einem Erwerb von Vermögensgegenständen ist im allgemeinen Sprachgebrauch keine "Belastung" zu verstehen) keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 gegeben ist (vgl. wiederum Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer III C, § 34 Abs. 1 Tz 2).**

Hinzu kommt noch, dass für die Anerkennung der Anschaffung eines derartigen Hilfsmittels von Lehre und Rechtsprechung jedenfalls auch eine konkrete **Verordnung** durch einen befugten Arzt notwendig gewesen wäre, um von einer für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung erforderlichen Zwangsläufigkeit ausgehen zu können.

Im gegenständlichen Fall ist den ärztlichen Bestätigungen aber lediglich zu entnehmen, dass die Anschaffung einer solchen Infrarotwärmekabine "empfehlenswert" wäre. Das Vorliegen einer ärztlichen Therapiemaßnahme für die beim Berufungswerber zweifellos vorhandene

Krankheit kann aus einer derartigen unverbindlichen Empfehlung jedoch nicht geschlossen werden.

Auch wenn den Ausführungen des Berufungswerbers bezüglich seiner Krankheit durchaus Glauben geschenkt werden konnte und seine auf Grund dessen gegebene gesundheitliche Situation bedauernswert erscheint, war es der ho. Berufungsbehörde unter Beachtung der oben dargelegten, in Lehre und Rechtsprechung einhellig vertretenen Erwägungen zu § 34 EStG 1988 daher verwehrt, die Aufwendungen für die Anschaffung der Infrarotkabine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

## **2) Zu den Aufwendungen/Fitnessstudio:**

In diesem Zusammenhang legte der Berufungswerber eine Rechnung über vier Zehnerblöcke betreffend den Besuch des Fitnessstudios in seinem Heimatort vor.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind **Kosten einer Heilbehandlung** Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten sowie Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

### **Für die steuerliche Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich,**

- dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert,
- dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich in direktem Zusammenhang mit der Krankheit steht und
- dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass beim Berufungswerber nachweislich eine Krankheit vorliegt. Insofern ist das erste der drei genannten Kriterien jedenfalls erfüllt.

In Frage stand allerdings, welche Anforderungen an den **Nachweis** des direkten Zusammenhangs der Aufwendungen für das Fitnessstudio mit der Krankheit bzw. deren Qualität als taugliche Maßnahme zur Linderung der Krankheit zu stellen waren, wobei in diesem Zusammenhang erwähnenswert erscheint, dass dem Erfordernis des Nachweises in diesem Bereich insofern ein besonderes Hauptaugenmerk geschenkt wird, als dies im Hinblick auf die Fülle von Behandlungsleistungen, die auch zur Gesundheitsvorsorge und Steigerung des körperlichen Wohlbefindens in Anspruch genommen werden, für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit unbedingt notwendig ist.

Als allgemein bekannt darf vorausgesetzt werden, dass es sich bei Ausgaben für ein Fitnesscenter nach allgemeinem Verständnis um solche handelt, die ihrer Art nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern in der Mehrzahl auch von Gesunden in der Absicht getätigt werden, ihre Gesundheit zu erhalten oder ihr Wohlbefinden zu steigern. Vor allem ist in einem Fitnesscenter in der Regel nicht ärztliches Personal tätig.

Aus diesen Gründen fordern Lehre und Rechtsprechung für die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen als Nachweis jedenfalls eine **ärztliche Verordnung**, aus der sich die medizinische Notwendigkeit der betreffenden Maßnahme klar ergibt und die noch vor Beginn der Behandlungsleistungen zu erfolgen hat (siehe Entscheidung des UFS 20.3.2008, RV/2462-W/07). Außerdem müsse sichergestellt sein, dass die durchgeführten Übungen unter Anleitung einer fachkundigen Person eindeutig die Bedeutung und Wirkung der therapeutischen Behandlung einer bestimmten Krankheit habe und die Wirkung der Sportausübung auf das Leiden geprüft werden könne (in diesem Sinne das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.8.1997, III R 67/96).

Im gegenständlichen Fall konnte der Berufungswerber diesen Nachweis nicht erbringen. Vor allem fehlte es schon an der konkreten ärztlichen Verordnung vor Beginn der Behandlungsleistungen.

Nach den vorgelegten Bestätigungen des Hausarztes hatte dieser ein Muskeltraining im Fitnessstudio **lediglich empfohlen**.

Eine ärztliche Empfehlung ist jedoch keiner die Zwangsläufigkeit der Behandlung bescheinigenden ärztlichen Verordnung gleichzusetzen, sondern bloß ein allgemein gehaltenes Gutheißen von Muskel stärkenden Turnübungen, aus dem zwar die Vermutung abgeleitet werden kann, dass sie der gesundheitlichen Situation des Berufungswerbers zuträglich sind. Eine zwangsläufig notwendige Maßnahme zur therapeutischen Behandlung der Krankheit wird jedoch damit nicht ausgedrückt. Diese müsste vielmehr in einer dezidierten ärztlichen Verordnung ihren Niederschlag finden.

Auch ein Ersatz der Aufwendungen durch einen Sozialversicherungsträger, der allenfalls ein Indiz für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen darstellen würde (siehe Doralt, a.a.O., Tz 34 Tz 78, Stichwort "Alternativmedizinische Behandlung"), wurde nicht geleistet.

Unter diesen Voraussetzungen konnten die entsprechenden Aufwendungen aber nicht nachgewiesenermaßen als taugliche und somit zwangsläufige Maßnahme zur Linderung der Krankheit qualifiziert werden, zumal aus dem Beleg des Fitnessstudios überdies kein Hinweis auf irgendwelche speziellen Behandlungen bzw. darauf, dass die dortigen Übungen Bestandteil eines ärztlichen Therapieplanes bilden würden, hervorging.

Dem Berufungsbegehren konnte sohin im Hinblick auf die oben dargelegten in Lehre und Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien zur Anerkennung von Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung nicht entsprochen werden.

Linz, am 24. September 2008