

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co. KG, über die Beschwerde vom 21. November 2016 gegen den Bescheid der belannten Behörde Finanzamt F vom 16. November 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Mit der am 4. Oktober 2016 (elektronisch) eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 machte der Abgabepflichtige einen Behindertenfreibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 für eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 60 % geltend. Auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, beanspruchte er zudem unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im Ausmaß von 19.500,16 € (KZ 476), jeweils ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltens. In diesem Betrag waren Ausgaben für Fitnessgeräte (Rechnungen der Fa. XY) im Ausmaß von 14.393,06 € enthalten.

2. Am 16. November 2016 erließ das Finanzamt F einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015, mit dem die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen lediglich mit 5.107,10 € anerkannt wurden. Die Rechnungen der Fa. XY beträfen nur

Fitnessgeräte und könnten nicht anerkannt werden, weil es sich dabei um Aufwendungen zur Förderung der allgemeinen körperlichen Fitness handle, die als typische Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 steuerlich nicht zu berücksichtigen seien.

**3.** Gegen diesen Bescheid erhab der Abgabepflichtige am 21. November 2016 fristgerecht Beschwerde, mit der er die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen im ursprünglich beantragten Ausmaß begehrte. Aus beiliegenden Befunden sei ersichtlich, dass er nur arbeitsfähig bleibe, wenn er eben sein ärztlich vorgegebenes Training mit den gegenständlichen Fitnessgeräten mache. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählten nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig seien (Hinweis auf VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Diese Voraussetzungen seien lt. beiliegenden Befunden im Hinblick auf die Fitnessgeräte nachweislich gegeben, weshalb er um antragsgemäße Veranlagung und damit Berücksichtigung der nicht anerkannten Ausgaben von 14.393,06 € erteue.

**4.** Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22. Februar 2017 wurde die Beschwerde vom 21. November 2016 vom Finanzamt F als unbegründet abgewiesen. Im konkreten Fall sei strittig, ob die bei der Fa. XY erworbenen Fitnessgeräte über 14.393,06 € als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könnten. Selbst bei einem Abgabepflichtigen mit Behinderung seien die Kosten für die Anschaffung von Fitnessgeräten keine außergewöhnliche Belastung, auch wenn die Benützung derartiger Geräte auf Verschreibung eines Arztes erfolge. Die Fitnessgeräte stellten nämlich auch für andere Personen nutzbare Wirtschaftsgüter dar, weshalb die Verausgabung der Anschaffungskosten nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer Vermögensumschichtung führe.

Die angeschafften Gegenstände seien nicht mit medizinischen Hilfsmitteln vergleichbar, die aufgrund ihrer Art ausschließlich dem Erkrankten selbst helfen würden und nur für diesen bestimmt und nutzbar seien. Das Fehlen des Merkmals der Außergewöhnlichkeit führe jedoch dazu, dass keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vorliege. Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

**5.** Am 28. Februar 2017 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Es könne nicht darauf ankommen, ob der benötigte Gegenstand auch von anderen Personen genutzt werden könne, weshalb es auch keine Rolle spiele, ob der wegen einer Behinderung benötigte notwendige Gegenstand auch sonst Verwendung finden könne. Entscheidend sei vielmehr, ob die Aufwendungen in Hinsicht auf die Behinderung zwangsläufig entstünden und damit das für den notwendigen Lebensunterhalt verfügbare Einkommen belasteten. Treffe dies zu, erhöhe sich das steuerliche Existenzminimum entsprechend. Das sei das Telos der steuerlichen Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung.

Aus den vorgelegten Befunden ergebe sich, dass die Verletzung des Abgabepflichtigen äußerst komplex und schwer gewesen sei; es seien nicht nur knöcherne Strukturen verletzt worden, sondern auch bleibende Schäden im zentral-vestibulären Bereich gegeben. Durch diese Verletzungen bedürfe es daher nicht nur eines herkömmlichen Krafttrainings, sondern auch eines koordinierten Trainings der Muskulatur (dies neben einer begleitenden physiotherapeutischen Behandlung; Hinweis auf die Befunde des Univ.-Prof. Dr. AB) sowie des Gleichgewichts. Es gebe für das zentral-vestibuläre Problem keine andere Behandlungsmethode als Training (Hinweis auf das Gutachten des Univ.-Prof. Dr. BC).

6. Mit Vorlagebericht vom 25. April 2017 wurde die gegenständliche Beschwerde vom 21. November 2016 vom Finanzamt F zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

## **II. Sachverhalt**

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) war am 1. Mai 2011 in einen schweren Verkehrsunfall verwickelt, bei dem er mit seinem Fahrrad von einem Auto angefahren wurde. Dabei hat er einen traumatischen Bandscheibenprolaps mit Spondylolisthese C6/C7 sowie mehrere Frakturen im Bereich der Halswirbelsäule erlitten. Der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige Univ.-Prof. Dr. BC stellte zudem eine unfallkausale Stand- und Gangunsicherheit, diffuses Schwindelgefühl sowie Verschwommensehen in der Ferne fest (vgl. die HNO-fachärztliche gutachterliche Stellungnahme vom 7. September 2014). Zusammenfassend führte er in dieser Stellungnahme aus, dass sich zwar keine Bogengangs- bzw. Otolithenorganstörung beidseits gezeigt habe, die nachgewiesenen dysmetrischen Sakkaden und die Blickfolgesakkadierung seien jedoch ein Hinweis für eine zentral-vestibuläre Störung, zerebelläre Okulomotorikstörung.

Auf der Grundlage der Stellungnahme des Univ.-Prof. Dr. BC vom 7. September 2014 erstellte Priv.-Doz. Dr. CD, Facharzt für Neurologie und Leiter an der StationX der Klinik1, am 20. Dezember 2014 eine „*neurologische/neurootologische/neuroophthalmologische Stellungnahme*“, die sich insbesondere mit den Fragen beschäftigte, ob der Verkehrsunfall vom 1. Mai 2011 beim Bf. zu einer Hirnstammkontusion geführt habe und inwieweit die bestehenden Kopfschmerzsymptome als Unfallfolge zu werten seien. Zusammenfassend stellte er fest, dass beim Bf. „*mit hoher Wahrscheinlichkeit*“ folgende unfallbedingten Ausfälle bestehen: postkontusioneller utriculärer Schaden links, postkontusioneller Kopfschmerz, postkontusionelle Nackenschmerzen.

2. Am 11. Februar 2015 stellte der Bf. beim Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (kurz: BASB), Landesstelle Tirol, einen Antrag auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung. Im Zuge dessen erstellte Dr. DE am 30. Mai 2015 ein Sachverständigengutachten aufgrund der Aktenlage nach der Einschätzungsverordnung (BGBI. II Nr. 261/2010). Diesem Gutachten legte sie folgende relevante Befunde zugrunde:

- die Arztbriefe Orthopädie vom 28. Mai 2014 und 30. September 2014 (Z.n. traumatischem Bandscheibenprolaps mit Spondylolisthese C6/C7, Z.n. HWK6-Fraktur, Z.n. HWK7-Querfortsatzfraktur, Z.n. HWK8-Bogenfraktur, Z.n. lumbaler Fusion L4-S1: instabilitätsbedingter Spannungskopfschmerz)
- die Stellungnahme des Univ.-Prof. Dr. BC vom 7. September 2014
- die Stellungnahme des Priv.-Doz. Dr. CD vom 20. Dezember 2014

Als Ergebnis der durchgeführten Begutachtung wurden im Bereich der Wirbelsäule ein Grad der Behinderung im Ausmaß von 50 % und im Bereich des Gleichgewichtsorgans ein Grad der Behinderung im Ausmaß von 20 % festgestellt. Dieser Einstufung legte die Gutachterin im Bereich der Wirbelsäule „*Funktionseinschränkungen schweren Grades, radiologische Veränderungen und klinische Defizite, maßgebliche Einschränkungen im Alltag, Dauerschmerzen und verminderte Belastbarkeit bei Z.n. C7-Querfortsatz- und C8-Bogenfraktur sowie traumat. Prolaps C5/6 mit Listhese durch Fahrradunfall, zusätzlich Z.n. Versteifung L4-S1*“ zugrunde. Im Bereich des Gleichgewichtsorgans wurden der Einstufung des Grades der Behinderung „*leichte bis mittelgradige Gleichgewichtsstörungen, Schwindelerscheinung wie Schwanken, Stolpern, Ausfallsschritt bei alltäglichen Belastungen, stärkere Unsicherheit und Schwindelerscheinung bei höheren Belastungen, leichte Abweichung bei den Geh- und Stehversuchen erst bei höherer Belastung*“ zugrunde gelegt.

Der Gesamtgrad der Behinderung wurde von Dr. DE mit 60 % festgestellt. Der Grad der Behinderung durch das Leiden im Bereich der Wirbelsäule erhöhe sich durch das Leiden im Bereich des Gleichgewichtsorgans um eine Stufe auf insgesamt 60 %. Es bestehe eine negative wechselseitige Beeinflussung.

Mit Bescheid des BASB, Landesstelle Tirol, vom 16. Juni 2015, GZ. 123, wurde dem Antrag des Bf. stattgegeben und der Grad der Behinderung ab dem 11. Februar 2015 auf der Rechtsgrundlage des § 14 Abs. 1 und 2 des Behinderteneinstellungsgesetzes (BEinstG), BGBI. Nr. 22/1970 idgF, mit 60 % neu festgesetzt.

**3.** Aufgrund seiner unfallbedingten Leiden steht der Bf. unter ständiger ärztlicher Kontrolle. So wurde er etwa von Univ.-Prof. Dr. AB, Facharzt für Orthopädie am InstitutX der Klinik2 in OrtA, mehrmals ambulant behandelt. In seinem Arztbrief vom 26. November 2013 führte Univ.-Prof. Dr. AB aus wie folgt:

*„Anamnese: Der Patient kommt heute zur Kontrolle. Insgesamt sind die Beschwerden unverändert, keine Verschlechterung, aber auch keine Verbesserung. Lumbal bei Z.n. dorsaler Instrumentation und Fusion zufrieden.“*

*Klinik: Die Wirbelsäule steht bezogen auf C7 im Lot. Die Halswirbelsäule ist von der Funktion um gut ein Drittel eingeschränkt. Neurologisch sind keine Veränderungen zum letzten Befund festzustellen.“*

*Auf dem MRT von 8/2013 zeigt sich ein umschriebener Bandscheibenprolaps (breitbasige Protrusion C5/C6) sowie eine Spondylolisthese C6/C7 mit Foramenstenose. Unveränderter Befund im Vergleich zu den Voraufnahmen.“*

*Diagnose: Z.n. Trauma mit Bandscheibenprolaps und Spondylolisthese C6/C7. Z.n. lumbaler Fusion.*

*Procedere: Ich empfehle weiterhin stabilisierende Krankengymnastik zum Muskelaufbau, hier z.B. auch osteopathische Anwendungen, um die klinischen Beschwerden einzudämmen. Eine Kontrolle wäre spätestens in einem Jahr wieder indiziert. Die physikalische Therapie ist als Dauertherapie notwendig, da man sonst davon ausgehen muss, dass es zu einer deutlichen Verschlechterung des Ergebnisses kommen wird.“*

In seinem Arztbrief vom 14. Oktober 2016 führte Univ.-Prof. Dr. AB aus wie folgt:

*„Anamnese: Herr OR stellt sich heute bei mir zur Kontrolle vor, im Bereich der Lendenwirbelsäule bei Z.n. dorsaler Korrekturspondylodese soweit zufrieden, keine Beschwerden. Jedoch in der Halswirbelsäule immer wieder Probleme gerade bei Belastung. Die Vorgeschichte darf ich hier als bekannt annehmen.“*

*Klinik: Die Wirbelsäule steht bezogen auf C7 im Lot. Die Halswirbelsäule ist steilgestellt, die Bewegung/Flexion 35-0-30°, Seitneigung 30-0-30°, Seitendrehung 30-0-30°.*

*Röntgen: Heute mitgebrachtes LWS-Röntgen: Hier zeigt sich ein Z.n. einer dorsalen Korrekturspondylodese, das Implantat liegt reizlos ein, im Bereich der proximalen Schrauben besteht eine diskrete Saumbildung, jedoch kein Hinweis für eine Dislokation oder eine Implantatlagenänderung.*

*Die Halswirbelsäule ist mit einer sekundären Kyphose gekennzeichnet sowie eine Anterolisthese C6/C7 bei Z.n. Fraktur vom Processus articularis inferior C6 links (im Jahre 2011).*

*MRT der Halswirbelsäule: Hier zeigt sich zusammenfassend eine tendenzielle diskrete Zunahme der kleinen medio-linkslateralen Prolapse in C6/C7 sowie auch C5/C6 und C4/C5 Protrusionen.*

*Diagnose: Z.n. dorsaler Korrekturspondylodese lumbal, Z.n. Fraktur des Processus articularis inferior C6 links 2011, Anterolisthese C6/C7, Bandscheibenprolaps C6/C7 sowie Bandscheibenprotrusion C6, C3, C4 und C4/C5.*

*Procedere: Von meiner Seite empfehle ich hier konservative Maßnahmen, für die Lendenwirbelsäule stabilisierende Krankengymnastik, ebenso auch für die Halswirbelsäule Muskelaufbautraining, um hier dem weiteren degenerativen Prozess entgegen zu wirken.“*

4. Im Streitjahr 2015 erwarb der Bf. bei der Fa. XY Fitnessgeräte um insgesamt 14.393,06 €. Die entsprechenden Rechnungen der Fa. XY lauten wie folgt:

Rechnung Nr. a vom 09.02.2015		
	Bezeichnung	Betrag
1 Stk	„Tunturi Platinum Line Oberkörper Station“	2.832,63 €

1 Stk	„Tunturi Platinum Line Unterkörper Station“	2.124,29 €
1 Stk	„Tunturi Platinum Line Beinpresse“	707,63 €
6 Stk	„Tunturi Small Bodenschutzmatte - 6 Stk“	149,76 €
1 Stk	„Tunturi Platinum Line Cable Cross“	2.832,63 €
1 Stk	„Tunturi Platinum Line Cable Cross Stand alone Kit 177x48x22“	565,96 €
1 Stk	„Slackline-Gestell Slackrack 300“	357,50 €
1 Stk	„MFT Sport Disk 500 inkl. DVD und Trainingsanleitung“	141,58 €
1 Stk	„Tunturi Small Bodenschutzmatte 100x70 schwarz“	14,13 €
1 Pauschale	„Montagearbeiten“	750,00 €
1 Pauschale	„Tunturi Small Gewichtsmanschetten verstellbar 2,25 kg“	14,13 €
1 Pauschale	„Tunturi Small SOFT Gewichtsmanschetten 1 kg - SET“	8,29 €
Zwischensumme		10.498,53 €
20 % USt		2.099,71 €
Rechnungsbetrag		12.598,24 €

Rechnung Nr. b vom 25.02.2015		
	Bezeichnung	Betrag

2 Stk	„Tunturi Small Kettlebell PVC 2 kg“	11,58 €
2 Stk	„Tunturi Small Kettlebell PVC 4 kg“	18,26 €
Zwischensumme		29,84 €
20 % USt		5,97 €
Rechnungsbetrag		35,81 €

Rechnung Nr. c vom 21.12.2015		
	Bezeichnung	Betrag
1 Stk	„Stil-Fit Sling Trainer - Front Spiegel“	1.316,67 €
1 Stk	„MFT Core Disc“	149,17 €
Zwischensumme		1.465,84 €
20 % USt		293,17 €
Rechnungsbetrag		1.759,01 €

Auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, machte der Bf. die Ausgaben für die vorstehenden Fitnessgeräte im Ausmaß von 14.393,06 € als außergewöhnliche Belastungen (KZ 476) ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend.

5. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus den vom Bf. vorgelegten Stellungnahmen des Univ.-Prof. Dr. BC vom 7. September 2014 und des Priv.-Doz. Dr. CD vom 20. Dezember 2014, aus dem Bescheid (samt Sachverständigengutachten) des BASB, Landesstelle Tirol, vom 16. Juni 2015, GZ. 123, aus den Arztbriefen des Univ.-Prof. Dr. AB vom 26. November 2013 und 14. Oktober 2016 sowie aus den Rechnungen über den Ankauf der Fitnessgeräte.

Streit besteht nun darüber, ob die Aufwendungen für die Fitnessgeräte im Ausmaß von 14.393,06 € auf der Grundlage der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, als außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) Berücksichtigung finden können.

### III. Rechtslage

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

muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

**2. Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen**

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000,00 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese Aufwendungen gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können.

**3. § 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt zudem, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.**

§ 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBl. II Nr. 430/2010, hat folgenden Wortlaut:

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
  - bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
  - ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000,00 Euro jährlich erzielt, oder
  - 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.

Eine Behinderung liegt gemäß § 1 Abs. 2 dieser Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt. Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (§ 1 Abs. 3 dieser Verordnung).

Gemäß § 4 dieser Verordnung sind zusätzlich zum Pauschbetrag des § 35 Abs. 3 EStG 1988 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

#### **IV. Erwägungen**

1. Ausgaben, die auf eine Krankheit zurückgehen, sind im täglichen Leben keine regelmäßigen Ausgaben, sie belasten also den, der sie zu tragen hat, mehr als die Mehrzahl der übrigen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes. Dass derartige Ausgaben im Hinblick auf das Einkommen des Steuerpflichtigen nicht außergewöhnlich scheinen, ist mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen (so schon VwGH 21.9.1956, 349/56). Krankheitskosten des Steuerpflichtigen selbst erwachsen ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (vgl. *Fuchs/Unger* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, 54. Lfg (März 2013), § 34 EStG 1988 Anhang II – ABC Tz 35, Stichwort „Krankheitskosten“).

2. Für den Bf. wurde der Grad der Behinderung vom BASB, Landesstelle Tirol, ab dem 11. Februar 2015 mit 60 % neu festgesetzt, wobei die Behinderung auf Leiden in

den Bereichen der Wirbelsäule und des Gleichgewichtsorgans zurückzuführen ist. Für behinderungsbedingte Mehraufwendungen sehen § 35 EStG 1988 (bei einem Grad der Behinderung von mindestens 25 %) und die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, grundsätzlich Pauschbeträge vor. Zusätzlich dazu sind nach § 4 dieser Verordnung nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel wie Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß abzuziehen.

In seinem Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02, führte der Verfassungsgerichtshof aus, dass eine gesetzeskonforme Interpretation des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, zu dem Ergebnis führt, dass unter den dort verwendeten Begriff „*Hilfsmittel*“ (der durch den Klammerausdruck nur beispielhaft erläutert wird) auch sanitäre Einrichtungsgegenstände fallen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verbunden werden oder nicht. Der Ausdruck „*nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel*“ in § 4 dieser Verordnung ist daher gesetzeskonform in einem weiten Sinn zu interpretieren.

Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzureichender Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu mildern oder zu beseitigen (zB Rollstuhl, orthopädische Schuheinlagen, Hörgerät, Brille, Blindenhilfsmittel; vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35, Rz 66, Stand 1.9.2013, rdb.at). Die Hilfsmittel müssen in Zusammenhang mit der jeweiligen Behinderung stehen, ansonsten kommt ein Abzug als außergewöhnliche Belastung nur mit Selbstbehalt in Betracht (vgl. UFS 26.11.2007, RV/0986-W/07).

**3.** Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 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 entsprechend der Gegenwerttheorie nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172, vgl. auch Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 54. Lfg (März 2013), § 34 Abs. 1 EStG 1988 Tz 6, und die dort zitierten Erkenntnisse des VwGH). Mit dem im § 34 EStG 1988 verwendeten Tatbestandsmerkmal „*Belastung*“ ist der Gegenwertgedanke auch legistisch verankert.

Der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es auch, dass die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes eine Vermögensumschichtung darstellt (vgl. etwa zur Anschaffung oder Errichtung eines Eigenheimes VwGH 3.10.1990, 89/13/0152, mwN) und Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes in der Regel

von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen sind (vgl. VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Eine andere Beurteilung könnte dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssten, 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. VwGH 5.12.1973, 817/73; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; vgl. auch VfGH 17.12.1982, B 220/81, betreffend einen Aufzug für ein bloß einstöckiges Wohnhaus eines Querschnittgelähmten; vgl. auch *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, 54. Lfg (März 2013), § 34 Abs. 1 EStG 1988 Tz 13, mwN; vgl. auch *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> (1.2.2017), § 34 Tz 19/1, mwN; vgl. auch *Jakom/Vock*, EStG, 2017, § 34 Rz 20, mwN).

**4.** Vor diesem Hintergrund erweist sich der angefochtene Bescheid als mit keiner Rechtswidrigkeit belastet. Das Bundesfinanzgericht stellt zwar nicht in Abrede, dass die streitgegenständlichen Fitnessgeräte dem Muskelaufbau des Bf. im Bereich der beeinträchtigten Wirbelsäule zuträglich sind, „*um hier dem weiteren degenerativen Prozess entgegen zu wirken*“ (vgl. den Arztbrief des Univ.-Prof. Dr. AB vom 14. Oktober 2016). Die - wenn auch durch die Behinderung des Bf. im Bereich der Wirbelsäule motivierte - Anschaffung dieser Fitnessgeräte ändert aber nichts daran, dass den Aufwendungen ein Gegenwert gegenübersteht.

Bei den streitgegenständlichen Fitnessgeräten handelt es sich um handelsübliche Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind und nicht nur für den Bf. - im Hinblick auf seine Behinderung - verwendbar sind. Normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind, stellen keine „*Hilfsmittel*“ im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, dar (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 35, Rz 67, Stand 1.9.2013, rdb.at, mwN).

Behindertenspezifische Adaptierungen bzw. Zusatzfunktionen liegen im Hinblick auf diese Fitnessgeräte nicht vor und wurden vom Bf. auch nicht behauptet. Es handelt sich um marktgängige Gebrauchsgegenstände, wie sie von jedermann in einem gut sortierten Sportgeschäft erworben werden können. So spricht auch die auf Radsport und Fitnessgeräte spezialisierte Fa. XY eine breite, an sportlicher Betätigung interessierte Bevölkerungsschicht an wie folgt (Quelle: Internet): „*Regelmäßige Bewegung und körperliche Fitness gehören zu den wichtigsten Faktoren für ein gesundes und glückliches Leben. Bei uns finden Sie die passenden Artikel zwischen Radsport, Krafttraining und weiteren Sportarten, verbunden mit attraktiven Preisen und einer großen Erfahrung in Beratung und Verkauf!*“

Die solcherart beworbenen Fitnessgeräte stellen für jedermann einen Nutzen dar, der an „*regelmäßiger Bewegung und körperlicher Fitness*“ interessiert ist. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Produktbeschreibungen der vom Bf. erworbenen

Fitnessgeräte lt. Online-Shop der Fa. XY (Quelle: Internet) verwiesen, die - beispielhaft und auszugsweise - wie folgt lauten:

Bezeichnung	Produktbeschreibung
„Tunturi Platinum Line Oberkörper Station“	„Die neue Oberkörper Station Platinum von Tunturi bietet ein edles Design und vielfältige Trainingsmöglichkeiten. Die Gewichtsbelastung kann einfach eingestellt werden und um Sicherheit zu gewährleisten sind die Gewichte in einem geschlossenen Zylinder eingebaut. Steigern Sie Ihr Wohlbefinden und Ihre Kraft. Geeignet für den gehobenen Privatgebrauch sowie für den Studioeinsatz.“
„Tunturi Platinum Line Unterkörper Station“	„Die Unterkörpereinheit bietet vielseitige Optionen für das Trainieren Ihrer Beinmuskeln. Ganz gleich, ob Sie aus Gründen des Sports oder zur Rehabilitation trainieren oder ob Sie einfach Ihre Muskeln formen möchten. Sie ist für jede Position und Größe ganz einfach einstellbar.“
„Tunturi Platinum Line Beinpresse“	„Die Beinpresseeinheit ist eine weitere Option für Ihr Workout. Sie kann nicht einzeln aufgestellt werden, vervollständigt aber die 4-in-1 Kraftstation. In einem professionellen Trainingsraum ist eine Beinpresse zweifellos Standard und sie kann durch kein anderes Gerät ersetzt werden.“
„Tunturi Small Bodenschutzmatte“	„Kunststoffmatte zum Schutz des Bodens und Geräuschdämmung beim Einsatz von Trainingsgeräten.“
„Tunturi Platinum Line Cable Cross“	„Der neue Cable Cross Platinum von Tunturi erlaubt ein ergonomisches Training für Menschen aller Körpergrößen. Auf jeder Seite ist das Kabelmodul höhenverstellbar, vielfältige Trainingsmöglichkeiten durch zwei selbstständige Gewichtsblöcke. Flexibles und professionelles Training für den gehobenen Privatgebrauch sowie für den kommerziellen Einsatz.“
„MFT Sport Disk 500 inkl. DVD und Trainingsanleitung“	„Sie wollen Kraft und Ausdauer effizient steigern? Dann trainieren sie nicht einzelne Muskeln, sondern trainieren Sie Ihren ganzen Körper - bis er wie ein perfektes Team zusammenspielt. Gesünder, fitter, entspannter: Body Teamwork von MFT bringt sie schneller ans Ziel. Mit der MFT Sport Disc steigern Sportler Kraft und Ausdauer, verbessern Feinmotorik und Reaktionsvermögen. Täglich nur 10 - 15 Minuten trainieren. Bringt rasche Erfolge. Für jeden leicht zu erlernen. Optimal auch als Warm-up für Ausdauer- und“

	<i>Krafttraining. Hilft bei Rückenschmerzen, Verspannungen und Gelenksproblemen. Macht Spaß!“</i>
„Tunturi Small Kettlebell PVC 2 kg“	„Für Kraft- und Koordinationstraining, Außenmaterial: Vinyl, Füllung: Quarzsand.“
„Stil-Fit Sling Trainer - Front Spiegel“	„Kraftraining mit dem eigenen Körpergewicht: Suspension Training ist ein extrem effektives Ganzkörpertraining, bei dem das eigene Körpergewicht als Trainingswiderstand genutzt wird. Mit den nicht-elastischen Gurten lässt sich dabei eine nahezu unbegrenzte Zahl von Übungen durchführen - sowohl im Liegen als auch im Stehen. Die Instabilität der Gurte während des Trainings aktiviert vor allem die kleinen, gelenknahen Muskeln und fördert damit die Kraftausdauer und die Rumpfstabilität. Eine perfekte Kombination aus Kraft-, Koordinations- und Stabilisierungstraining, bei dem schon kurze Trainingseinheiten zu einem effektiven Fitness-Effekt führen.“
„MFT Core Disc“	„Einsatzgebiete: Bestens geeignet als Trainingsgerät für zu Hause, im Personal Training, Fitness-Studio, Leistungszentrum, Therapie. Ein effektiver Trainingsbegleiter im Urlaub und auf Geschäftsreisen. Trainingsziel: Core Training, Functional Training, Koordinationszentriertes Krafttraining, Verbesserung der Körperstabilität, Leistungssteigerung, Bodyforming, Muskelaufbau, Kraft- und Balance training, Gesunder Rücken. Zielgruppe: „Vom Einsteiger bis zum Leistungssportler“, Allgemeine Fitness, Freizeit-, Leistungs- und Profisportler aller Disziplinen wie z.B. Mountainbike, Enduro, Freeride, Ski- und Snowboard, Trailrunning, Marathonlauf, Triathlon, Fußball, Golf, Tennis, usw.“

Bei den streitgegenständlichen Fitnessgeräten handelt es sich somit zweifellos nicht um jenen Typ lediglich höchstpersönlich nutzbarer Güter, wie sie der Verwaltungsgerichtshof in dem bereits zitierten Erkenntnis vom 22.10.1996, 92/14/0172, vor Augen hatte, sondern vielmehr um marktgängige Wirtschaftsgüter mit einem entsprechenden Verkehrswert. Ein Blick in die gegenständlichen Produktbeschreibungen, mit welchen diese Fitnessgeräte beworben werden, macht diesbezüglich jede weitere Erörterung entbehrlich. Es soll auch nicht unerwähnt bleiben, dass manche der streitgegenständlichen Fitnessgeräte (vgl. etwa „Unterkörper Station“, „Beinpresse“) auf Körperbereiche abzielen, die mit der Behinderung des Bf. im Bereich der Wirbelsäule in keinem Zusammenhang stehen.

5. Aus den vom Bf. vorgelegten Unterlagen ergibt sich auch kein Hinweis darauf, dass die Anschaffung der streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter aufgrund einer ärztlichen Verordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes erfolgt ist. Den Arztbriefen des Univ.-Prof. Dr. AB vom 26. November 2013 und 14. Oktober 2016 kommt bestenfalls die Qualität einer unverbindlichen Empfehlung zu („*Ich empfehle weiterhin ...*“, „*Von meiner Seite empfehle ich hier ...*“). Ein ausschließlich durch die Behinderung des Bf. verursachter Erwerb der Fitnessgeräte wird dadurch nicht erhärtet. Den Stellungnahmen des Univ.-Prof. Dr. BC vom 7. September 2014 und des Priv.-Doz. Dr. CD vom 20. Dezember 2014 ist überhaupt kein Procedere zur Verminderung bzw. Beseitigung der unfallbedingten Beschwerden des Bf. (etwa durch den Ankauf der streitgegenständlichen Fitnessgeräte) zu entnehmen.

6. Mit dem Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.9.2014, 2012/15/0136, lässt sich für den Bf. schon deshalb nichts gewinnen, weil bei diesem Beschwerdefall allein die Aufwendungen für den Besuch eines Fitnessstudios strittig waren. Die - im gegenständlichen Beschwerdefall demgegenüber entscheidende - Frage, ob die Ausgaben zu einer bloßen Vermögensumschichtung geführt haben und deshalb entsprechend der Gegenwerttheorie nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, stellte sich demnach für den Verwaltungsgerichtshof gar nicht.

7. Wenn der Bf. in seiner Argumentation auf *Doralt*, „*Computer: Keine außergewöhnliche Belastung für ‚normale Gebrauchsgegenstände?‘*“, in RdW 2009, 431, verweist, so ist dem entgegenzuhalten, dass diese - sich nicht auf Fitnessgeräte des vorliegenden Typs beziehende - Literaturmeinung in der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Deckung findet. Bei den vom Bf. erworbenen Fitnessgeräten handelt es sich keinesfalls um Wirtschaftsgüter, die wegen ihrer Beschaffenheit oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (vgl. nochmals VwGH 5.12.1973, 817/73; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; VfGH 17.12.1982, B 220/81).

Das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes steht auch im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes zur Absetzbarkeit von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen in vergleichbaren Fällen (vgl. auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34, Rz 13, Stand 1.9.2013, rdb.at, und die dort angeführten Fälle):

- Anschaffung eines Fahrradergometers durch einen Herzinfarktpatienten (UFS 11.1.2010, RV/0827-L/09);
- Anschaffung einer Gegenstromschwimmanlage bei multipler Sklerose (UFS 30.4.2012, RV/2353-W/11);
- Anschaffung einer Infrarot-Tiefenwärmekabine, eines Solariums, einer Dampfdusche und eines - einfachen, nicht speziell für den therapeutischen Einsatz konzipierten und auch von Familienangehörigen verwendeten - Cross-Ergometers (UFS 11.12.2006, RV/0317-G/06);

- Anschaffung einer Infrarotwärmekabine (UFS 17.7.2003, RV/0574-G/02; UFS 22.3.2006, RV/1374-W/05; UFS 29.11.2006, RV/0227-F/06; UFS 2.1.2011, RV/0068-W/10; UFS 17.10.2011, RV/1394-L/10; UFS 26.11.2012, RV/1211-W/09);
- Anschaffung eines (handelsüblichen) Liegefahrrads mit Elektromotor (UFS 29.3.2012, RV/0360-W/11);
- Anschaffung eines (herkömmlichen) Hometrainers (UFS 15.10.2003, RV/0510-L/03; UFS 27.1.2005, RV/0290-I/04);
- Anschaffung einer Infrarot-Tiefenwärmekabine und von Fitness- und Massagegeräten (BFG 5.5.2015, RV/6100068/2012).

**8.** Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen: Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit iSd § 34 Abs. 2 EStG 1988 dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung. Das Gesetz stellt auf die Verhältnisse der Mehrzahl der Steuerpflichtigen ab (vgl. zB VwGH 30.1.1990, 88/14/0218).

Der Steuerpflichtige ist mit anderen Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen und nicht mit Steuerpflichtigen, die die gleiche Belastung zu tragen haben (vgl. zB VwGH 28.5.1980, 1104/78); daher ist der Kranke nicht mit einem anderen Kranken, sondern mit einem Gesunden zu vergleichen (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup> (1.2.2017), § 34 Tz 31).

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. Im 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.

Den Ausgaben für die streitgegenständlichen Fitnessgeräte fehlt demnach nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch das Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Es handelt sich um marktgängige, handelsübliche Produkte, die für viele andere Personen, auch wenn sie nicht krank sind oder behandelt werden müssen, eine erhöhte Attraktivität zur Steigerung des körperlichen Wohlbefindens und zur Gesundheitsvorsorge bieten. Die Kosten für die Anschaffung der Fitnessgeräte sind demzufolge nicht als außergewöhnlich zu qualifizieren, weil eine Vielzahl von Menschen, unabhängig vom Bestehen einer Behinderung, derartige Geräte anschafft und diese aus verschiedensten Gründen benutzt. Bei solchen Geräten handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die im Zuge des bestehenden Wellness-Trends stark nachgefragt werden und die bereits zur erweiterten Normalausstattung moderner Wohnstätten zu zählen sind. Bei den streitgegenständlichen Fitnessgeräten ist - wie bereits dargelegt - auch keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse des Bf. abgestimmte Beschaffenheit gegeben, die diese nur für dessen individuelle Behinderung einsetzbar machen.

**9.** Da somit im gegenständlichen Fall dem Grunde nach keine „*Belastung*“ des Einkommens im Sinne des § 34 EStG 1988 vorliegt und auch das Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlt, können die in Rede stehenden Ausgaben für Fitnessgeräte (Rechnungen der Fa. XY) im Ausmaß von 14.393,06 € nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

## **V. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im Hinblick darauf, dass Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, entsprechend der Gegenwerttheorie nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können, konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Bei der Feststellung, dass die streitgegenständlichen Fitnessgeräte marktgängige Wirtschaftsgüter mit einem entsprechenden allgemeinen Verkehrswert (Gegenwert) darstellen, handelt es sich nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu beantworten ist. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 3. Juli 2018