

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 30. April 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuergutschrift sind der Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2012 zu entnehmen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist Beruf und aufgrund einer Erkrankung an Multiple Sklerose (MS), einer chronisch entzündlichen Erkrankung des zentralen Nervensystems, zu 60% erwerbsgemindert. Das Finanzamt führte mit dem am 30. April 2012 erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 eine erklärungsgemäße Arbeitnehmerveranlagung durch, die zu einer Abgabengutschrift von 1.899,84 EUR führte.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 23. Mai 2012 erhobenen Berufung brachte die Bf vor, sie ersuche um Berücksichtigung der von ihr in der Erklärung irrtümlicherweise nicht angeführten Ausgaben von 515,98 EUR für eine Wii-Konsole, 87 EUR für eine ärztliche Untersuchung und 2.493,24 EUR an Prämienzahlungen zu einer Kranken- und Unfallversicherung bei der M Versicherung.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens, in dem auch die bisher anerkannten Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen einer näheren

Überprüfung unterzogen worden sind, erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 28. Juni 2012 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidungen in der die Abgabengutschrift auf 1.808,05 EUR gekürzt worden ist. Das Finanzamt erkannte zwar die in der Berufung zusätzlich geltend gemachten Arztkosten als außergewöhnliche Belastung und die geltend gemachten Versicherungsprämien als Sonderausgaben an, kürzte aber die im angefochtenen Bescheid anerkannten - hier nicht strittigen - Werbungskosten und Krankheitskosten. Ebenso wurden die in der Berufung geltend gemachten Ausgaben von 515,98 EUR für eine „Wii-Konsole“ nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Als Begründung führte das Finanzamt an, die Aufwendungen für die Wii-Konsole seien nicht zwangsläufig erwachsen und daher gemäß § 34 EStG nicht absetzbar.

Im Vorlageantrag vom 27. Juli 2012 wendete die Bf ein, bei den als außergewöhnliche Belastung nicht anerkannten Kosten von 515,98 EUR für eine „Wii-Konsole inkl. WiiFitPaket“ handle es sich um ein aufgrund ihrer Erkrankung (60% Behinderung) erforderliches Therapiegerät. Als Nachweis legte sie ein ärztliches Attest ihrer Hausärztin vor, die darin ausführt, die Bf verwende die „Wii Konsole“ zum körperlichen Training, welches für ihre Grunderkrankung wichtig sei.

Weiters führte die Bf im Vorlageantrag aus, beim Ausfüllen der Arbeitnehmerveranlagung für 2008 habe sie übersehen, unter den Sonderausgaben die Kosten für Wohnraumschaffung- und Wohnraumsanierung in Höhe von 14.724,29 EUR anzuführen. Diese würden Zinsen in Höhe von 13.301,06 EUR und 1.423,23 € für einen Fremdwährungskredit bzw. für einen weiteren EUR-Kredit betreffen. Sie habe diese Sonderausgaben in ihrem Berufungsschreiben zwar nicht eigens angeführt, aber die betreffenden Kontoauszüge mit den restlichen Unterlagen persönlich dem Finanzamt vorbeigebracht. Diese Sonderausgaben für Wohnraumschaffung seien aber leider nicht berücksichtigt worden.

Zudem ersuche sie um Berücksichtigung der in der Erklärung für 2008 von ihr nicht angeführten Kosten für Diätverpflegung. Auch dazu legte sie ein als ärztliches Attest bezeichnetes Schreiben ihrer Hausärztin vor, in dem angeführt wird, dass die Bf an einer Nussallergie und an der Krankheit MS leide, weshalb sie eine entsprechende Diät halten müsse.

Im Zuge von zwei Vorhalteverfahren (Vorhalt vom 14. April 2014 und 5. August 2014) und weiteren amtswegigen Ermittlungen, stellte sich heraus, dass auch der Ehegatte der Bf im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für 2008 13.000 EUR als Sonderausgaben für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung geltend gemacht hat. Es bestand daher der begründete Verdacht, dass diese Ausgaben sowohl von der Bf als auch von ihrem Ehegatten geltend gemacht worden sind. Zudem wiesen die Ermittlungen darauf hin, dass ein wesentlicher Teil der aufgenommenen Darlehen nicht für begünstigte Zwecke im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verwendet worden ist. Der Aufforderung nachzuweisen, dass die Sonderausgaben nicht doppelt geltend gemacht worden sind und die aufgenommen Darlehen ausschließlich für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 verwendet worden sind,

ist die Bf nicht nachgekommen, sondern sie hat ihren Antrag auf Berücksichtigung dieser Ausgaben als Sonderausgaben zurückgenommen.

Hinsichtlich des geltend gemachten Pauschalbetrages für Diätverpflegung ist die Bf darauf hingewiesen worden (Vorhalte vom 14. April 2014 und 5. August 2014), dass für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung wegen Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie, Aids, Gallen-, Leber-, Nieren- oder Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit die Pauschbeträge nach § 2 der Verordnung BGBl 303/1996 ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten und ohne Abzug eines Selbstbehaltes nur dann in Abzug gebracht werden können, wenn die Diät in unmittelbarem Zusammenhang mit der Krankheit bzw. Behinderung steht, die zur Erwerbsminderung geführt hat. Der vom Bundessozialamt am 17. April 2008 ausgestellte Behindertenpass enthalte keine Zusatzeintragung, wonach die den Grad der Behinderung zurückzuführende Krankheit die Einhaltung einer Diätverpflegung notwendig mache. Allein die allgemein gehaltene Bestätigung (Attest) der Hausärztin, ohne ärztliche Verschreibung im Sinne einer verbindlichen Anordnung im Rahmen eines medizinischen Behandlungsplanes, könne die vom Gesetz geforderte Zwangsläufigkeit der Diät nicht erweisen. Für Krankheitskosten fordere der Verwaltungsgerichtshof, dass die Maßnahmen tatsächlich Erfolg versprechend zur Behandlung oder zumindest Linderung einer konkreten Krankheit beitrage (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139). Auf der Homepage der Deutschen Multiple Sklerose Gesellschaft werde zwar allgemein eine ausgewogene und vor allem fettreduzierte Ernährung empfohlen, bislang habe jedoch keine Diät den Verlauf oder die Symptome der „MS“ wirkungsvoll beeinflussen können.

Der Bf wurde daher mitgeteilt, dass der geltend gemachte Pauschbetrag wegen Krankendiätverpflegung nur dann angesetzt werden könne, wenn vom Bundessozialamt, das den Grad ihrer Behinderung festgestellt hat, in schlüssiger und nachvollziehbarer Weise dargelegt und bescheinigt wird, dass eine bestimmte, näher zu beschreibende Form von Diät zur Behandlung oder zumindest Linderung der Symptome von MS beiträgt und daher die Einhaltung einer bestimmten Form von Diät aus dem Titel der Behinderung medizinisch geboten ist.

Diesen Nachweis hat die Bf nicht erbracht, sondern den Antrag auf die Gewährung des Pauschalbetrages wegen Diätverpflegung zurückgenommen, indem sie mit Eingabe vom 8. August 2014 mitgeteilt hat, dass eine Berücksichtigung der Pauschbeträge wegen Diätverpflegung nicht erforderlich sei.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130

Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen.

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

1) Strittig ist im gegenständlichen Fall nur mehr die Frage, ob die von der Bf geltend gemachten Aufwendungen von 515,98 EUR für die Anschaffung eine „Wii-Konsole inkl. WiiFit Paket“ bei einer MS-Erkrankung als Therapiegerät als außergewöhnliche Belastung angesehen werden kann.

2) Bei der hier strittigen „Wii-Konsole“ handelt es sich um eine Spielkonsole von Nintendo, die seit Ende 2006 auf dem Markt ist. Ihr wesentliches Merkmal ist ein Controller, der herkömmlichen Fernbedienungen ähnelt, aber über eingebaute Bewegungssensoren verfügt. Diese registrieren die Lage und die Bewegung im Raum und setzen sie in entsprechende Bewegungen von Spielfiguren oder -elementen auf dem Bildschirm um. Diese Konsole wurde Millionen mal verkauft. Das von der Bf erworbene Wii Fit wird mit einem weiteren Controller, dem sog. Balance Board ausgeliefert, das als Sport- und Fitnessspiel verwendet werden kann. Es handelt sich dabei um eine Balance-Körper-Waage die aus vier betretbaren Sensorflächen besteht. Das Spiel wird hauptsächlich mit dem Balance Board gesteuert. Position und Verlagerungen des Körpergewichtes werden an die Konsole gesendet und ermöglichen so eine Spielsteuerung per Ganzkörpereinsatz. Insgesamt stehen eine Vielzahl von Muskelaufbauübungen, Yogahaltungen, Balancespiele und Aerobicübungen für die körperliche Ertüchtigung zur Auswahl.

3) Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass die Belastung außergewöhnlich ist (Z 1), zwangsläufig erwachsen ist (Z 2) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt wird (Z 3). Weiters darf die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (Abs. 2). Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs. 3) und die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören ua. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen. Durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen kann festgelegt werden, unter welchen Umständen solche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zudem ua. ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen sind.

Die zu § 34 Abs. 6 EStG ergangene Verordnung BGBl. 303/1996 nennt in § 4 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung, die im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

4) Im gegenständlichen Fall wurden der Bf, entsprechend dem Grad ihrer Behinderung von 60%, der pauschale Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG in Höhe von 294 EUR (Behindertenfreibetrag), der Freibetrag nach § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl. 303/1996 in Höhe von 1.836 EUR (Freibetrag für die Unzumutbarkeit der Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels) und die nach § 4 der genannten Verordnung tatsächlich nachgewiesenen Ausgaben für Heilbehandlungen in Höhe von 1.496,50 EUR gewährt.

Lediglich die darüber hinaus geltend gemachten Aufwendungen von 515,98 EUR für die Anschaffung einer „Wii-Konsole inkl. WiiFit Paket“ wurden nicht als Kosten für ein Hilfsmittel iSd § 4 der angeführten Verordnung angesehen.

5) Hilfsmittel im Sinne der gegenständlichen Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, udg). Der Begriff kann iSd § 154 ASVG verwendet werden. Um kein Hilfsmittel handelt es sich in der Regel bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht mehr unterscheidet und für jedermann einsetzbar ist (vgl. *Jakom/Baldauf* EStG, 2014, § 35 Rz 25 f; *Doralt*, EStG<sup>15</sup>, § 35 Tz 17 f und die dort angeführte Rechtsprechung).

6) Bei dem von der Bf erworbenen und oben näher beschriebenen Sport- und Fitnessspiel von Nintendo handelt es sich nicht um ein Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung. Es weist keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse und den Leidenszustand der Bf abgestimmte Beschaffenheit auf sondern es handelt sich um ein handelsübliches Produkt, das für alle von Interesse ist, die an Balancespielen, Aerobic- und Fitnessübungen interessiert sind, egal ob diese gesund oder krank sind. Zudem werden diese Nintendo Konsolen nicht nur für Fitnessübungen sondern ganz allgemein für die Bedienung herkömmlicher Computerspiele verwendet.

Es mag zwar sein, dass mit diesem Gerät – wie aus der von der Bf beigelegten Beschreibung zu entnehmen ist - Übungen durchgeführt werden können, die dazu beitragen die Körperbalance zu verbessern und die Muskeln zu stärken. Solche Übungen sind aber auch für Gesunde zur Erhaltung oder Erlangung von allgemeiner Fitness,

aus Trainingsgründen oder auch aus medizinischen Gründen (zB. Vermeidung oder Beseitigung von Übergewicht) empfehlenswert und entsprechen keinem speziellen Krankheitsbild.

7) Die in § 34 EStG geforderte Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen setzt in Bezug auf Krankheits- bzw. Behinderungskosten das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe voraus. Eine medizinische Notwendigkeit der Anschaffung des gegenständlichen Gerätes ist nicht erwiesen. Solche medizinische Gründe werden in aller Regel durch eine ärztliche Verordnung dokumentiert. Eine ärztliche Verordnung, aus der hervorgeht, dass die Anschaffung des gegenständlichen Übungsgerätes und die damit möglichen Übungen als Therapie zur Stabilisierung und Erhaltung des (aktuellen) Gesundheitszustandes bei Multipler Sklerose unabdingbar sind, liegt nicht vor.

8) Das von der Bf vorgelegte „ärztlichen Attest“ ihrer Hausärztin, wonach die Bf „die Wii Konsole zum körperlichen Training verwendet, welches für ihre Grunderkrankung wichtig ist“, kommt einem über ein Empfehlen oder Anraten von Turnübungen hinausgehender Charakter nicht zu. Zudem ist das „ärztliche Attest“ erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens am 20. Juli 2012 ausgestellt worden, während die hier strittige „Wii-Konsole inkl. WiiFit Paket“ bereits im Jahr 2008 angeschafft worden ist, das eine Einstufung des Attestes als Verordnung ausschließt, zumal eine solche einer medizinischen Maßnahme vorausgeht. Von der Sozialversicherung ist auch kein Kostenbeitrag für die Anschaffung dieses Gerätes geleistet worden. Auch das ist ein Indiz dafür, dass es sich nicht um einen Heilbehelf (Hilfsmittel) iSd § 4 der angeführten Verordnung handelt.

9) Abgesehen davon, sind als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 34 Abs. 1, Tz 2; Doralt, EStG<sup>15</sup> § 34, Tz 20, § 35, Tz 17; Jakom/Baldauf EStG, 2014, § 34 Rz 20 und die dort jeweils angeführte Rechtsprechung). Eine Ausnahme ist in der Beschaffung von Wirtschaftsgütern zu sehen, die aufgrund ihrer (nur) individuellen Gebrauchsmöglichkeit oder wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit keinen oder einen nur sehr eingeschränkten Verkehrswert haben, das sind zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen, Rollstühle.

Das hier strittige Nintendo Fitness Spiel hat keinen eingeschränkten Verkehrswert. Es ist nicht auf eine bestimmte Person abgestimmt, sondern es handelt sich um ein marktgängiges Produkt, das einen uneingeschränkten Konsumentenkreis anspricht und weltweit verkauft wird. Auf die dazu in ähnlichen Fällen ergangene abweisende Rechtsprechung des UFS wird verwiesen (z.B. UFS 20.3.2008, RV/0289-G/06 zu Hometrainer; UFS 15.3.2010, RV/0387-F/08 zu Massageliege; UFS 29.11.2006, RV/0227-

F/06 zu Infrarotwärmekabine; UFS 18.11.2009, RV/1130-L/09 zu ergonomische Sitzmöbel; UFS 2.9.2013, 0035-S/13 zu Schlaf/Bettssystem).

10) Unabhängig davon, dass die von der Bf angeschaffte „Wii-Konsole inkl. WiiFit Paket“ nicht als Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung BGBl. 303/1996 angesehen werden kann, bewirkte diese Anschaffung bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung, das für sich schon das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung ausschließt.

11) Hinsichtlich der von der Bf zusätzlich als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Arztkosten von 87 EUR und als Sonderausgaben geltend gemachten Kranken- und Unfallversicherungsprämien von 2.493,24 EUR wird auf die diesbezüglich stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2012 verwiesen.

## **12) Zulässigkeit einer Revision**

Für die Zulassung der Revision besteht kein Anlass, da keiner der im Art. 133 Abs. 4 B-VG genannten Tatbestände vorliegt und der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes Bedeutung über den Einzelfall hinaus nicht zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. September 2014