



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Consulting Mag. Harald Felber, Unternehmens- und Steuerberatungskanzlei, 5120 St. Pantaleon, Trimmelkam 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 8. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) erzielte im berufsgegenständlichen Jahr 2008 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und nichtselbständiger Arbeit.

In seiner Einkommensteuererklärung 2008 beantragte er eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung in Höhe von 4.997,32 € für eine Infrarotkabine unter dem Titel Krankheitskosten neben dem Freibetrag wegen eigener Behinderung (der Bw. ist zu 60 % invalid).

Das Finanzamt berücksichtigte den beantragten Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988, anerkannte jedoch nicht die geltend gemachten Krankheitskosten (Bescheid vom 8. Oktober 2009).

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 30. Oktober 2009 (eingelangt beim Finanzamt am 10. November 2009) Berufung, beantragte, die Aufwendungen für die Infrarotkabine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen und führte begründend aus:

Das Finanzamt habe mangels ärztlicher Verordnung und mangels Kostentragung durch die Sozialversicherung die Kosten der Infrarotkabine nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Nunmehr werde eine ärztliche Verordnung vorgelegt. Gesetzlich (§ 34 EStG 1988) sei nicht vorgesehen, dass die Sozialversicherung einen Beitrag leiste. Die Belastung müsse dem Steuerpflichtigen zwangsweise erwachsen, was hinsichtlich der medizinischen Indikation klar sei; sie müsse außergewöhnlich sein im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen, was hier gegeben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. November 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Auf die Begründung wird verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 10. Dezember 2009 (eingelangt beim Finanzamt am 14. Dezember 2009) beantragte der Bw durch seine steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und führte ergänzend aus:

Es lägen alle Merkmale für eine außergewöhnliche Belastung kumulativ vor. Das Finanzamt habe im erstinstanzlichen Bescheid das Fehlen eines Verordnungsscheins in ihrer ablehnenden Begründung angeführt. Nunmehr werde auf Kosten des behinderten Bw die vom Bundesfinanzhof entwickelte Gegenwerttheorie zur Ablehnung herangezogen.

Hiezu werde betont, dass die angeschaffte Infrarotkabine nur für den Bw eine medizinische Indikation darstelle und auch auf seine Behinderung abziele. Daher sei dieses Gerät nur eingeschränkt verkehrsfähig und somit kein Anwendungsfall der Gegenwerttheorie.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen folgender Sachverhalt:

Der Bw ist zu 60 % invalid, er leidet an Polyarthralgien.

Zur Linderung seiner Leiden hat er bei der Firma B G GmbH eine Infrarotkabine zum Preis von 4.500,00 € gekauft. Laut Rechnung vom 28. Dezember 2007 handelt es sich hiebei um das Modell BT – 2 (110x100x185 cm) mit folgender Ausstattung: digitale Bedienung innen und außen, zusätzlich Lendenwirbelstrahler, Radio-CD Player, Farblight-Therapie (rot, gelb, grün,

blau, Tageslicht/Fernbedienung), 2 Hygienebügel, orthopädische Rückenlehne, Duftecke mit Glasschale.

Der Bw leistete am 27. Dezember 2007 eine Anzahlung in Höhe von 400,00 €, die Lieferung und Montage erfolgte später. Auf der mit 28. Dezember 2007 datierten Rechnung befindet sich der handschriftliche Vermerk „Betrag dankend erhalten 15.1.08“.

Der Produktbeschreibung des Modells BT – 2 kann Folgendes entnommen werden:

„B Premium-Kabine aus Kanadischem Red Cedar

Die Infrarot-Strahlungswärme von B G dringt tief ins Gewebe ein. Dadurch erwärmt sie Ihren Körper von innen nach außen und damit tiefer sowie intensiver als es eine Sauna kann. Und das bei nur ca. 45 bis 60 Grad Celsius. Diese im Vergleich geringen Temperaturen wirken zum Beispiel positiv auf Ihre Haut und auf Ihren Blutdruck.

Aus diesem Grund eignen sich Infrarotkabinen von B für durchtrainierte Sportler genauso wie für Senioren oder Kleinkinder. Hinzu kommt, dass in B Infrarotkabinen die Wärme so auf Ihren Körper angepasst wird, dass er einen Großteil davon aufnimmt und nur ein kleiner Rest die Luft. Genau hier liegt der Vorteil der Wirkungsweise gegenüber einer Sauna, in der die Wärme nur über die Hautoberfläche übertragen wird. Mit Original B Lendenstrahler: Der zusätzliche Strahler für optimale Behandlung.“

Im Zuge des Berufungsverfahrens legte der Bw einen „Verordnungsschein Heilbehelfe und Hilfsmittel“ von Dr.E, Arzt für Allgemeinmedizin, vor, in dem eine Infrarotwärmekabine wegen Polyarthralgien verschrieben wird.

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

Gemäß § 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).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, 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).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300 Euro 6 %, mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8 %, mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 %, mehr als 36.400 Euro 12 % (Abs. 4, 1. und 2. Satz).

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG 1988 einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes. Dazu gehören ua. Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Behinderung des Abgabepflichtigen, soweit diese damit in Zusammenhang stehende, pflegebedingt erhaltene Geldleistungen (zB ein Pflegegeld) übersteigen.

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 idGF, 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.

Der Bw hat in seiner Einkommensteuererklärung 2008 Kosten für eine Infrarotkabine als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall die Behinderung des Bw im Ausmaß von 60 %, der auch durch Gewährung des pauschalen Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 Rechnung getragen wurde.

Strittig ist, ob die Aufwendungen für die Anschaffung der Infrarotkabine als Kosten einer Heilbehandlung oder für Hilfsmittel im Sinn des § 4 der genannten Verordnung einzustufen sind.

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 (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 (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 (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 34 Tz 20).

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.

Allgemein bekannt ist, dass sich die Anschaffung von Infrarotkabinen 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 zur Förderung der Selbstheilungskräfte und Stärkung des Immunsystems angepriesen. Sie sollen sich ähnlich der Wirkung von Sonnenwärme in den verschiedensten körperlichen Bereichen positiv auswirken.

Wie aus der vorgelegten Rechnung und der Produktbeschreibung hervorgeht, handelt es sich bei der gegenständlichen Infrarotkabine um ein handelsübliches, marktgängiges Produkt. Die

Firma B bewirbt das – vom Bw erworbene Modell „BT – 2+ mit Lendenwirbelstrahler“ damit, dass sich diese Infrarotkabinen für durchtrainierte Sportler genauso wie für Senioren oder Kleinkinder eignen.

So gesehen kann aber nicht von einer eingeschränkten Verkehrsfähigkeit der vom Bw angeschafften Infrarotkabine bzw. von einem auf dessen spezielle Bedürfnisse zugeschnittenen Hilfsmittel gesprochen werden. Eine solche Infrarotkabine 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 Bw bzw. Linderung des Krankheitsbildes angezweifelt wird. Insbesondere kann auch seiner Aussage, dass die Infrarotkabine für ihn eine medizinische Indikation darstelle und auch auf seine Behinderung abziele, 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 (Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 34 Abs. 1 Tz 2).

Zu der Argumentation des Bw. hinsichtlich einer ärztlichen Verordnung der gegenständlichen Infrarotkabine ist auszuführen:

Richtig ist, dass für die Anschaffung von oben genannten Hilfsmitteln (wie zB Rollstuhl, Hörgerät) von Lehre und Rechtsprechung jedenfalls auch eine konkrete Verordnung durch einen befugten Arzt notwendig ist, um von einer für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung erforderlichen Zwangsläufigkeit ausgehen zu können.

Der Bw hat zwar einen „Verordnungsschein für Heilbehelfe und Hilfsmittel“ eines Arztes für Allgemeinmedizin vorgelegt; dieser Verordnungsschein ist mit 23. Oktober 2009 datiert und

wurde offensichtlich erst im Berufungsverfahren besorgt, um der Beweisführung des Finanzamtes im abweisenden Einkommensteuerbescheid entgegen treten zu können.

Die Infrarotkabine wurde am 27. Dezember 2007 bestellt und am gleichen Tag eine Anzahlung in Höhe von 400 € geleistet. Die Lieferung und Montage erfolgte offensichtlich am 15. Jänner 2008; dies geht aus einem handschriftlichen Vermerk „Betrag dankend erhalten“ hervor.

Die Anschaffung der Infrarotkabine ist daher nicht auf eine konkrete Verordnung durch einen befugten Arzt zurückzuführen. Es kann somit auch nicht von einer für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung erforderlichen Zwangsläufigkeit ausgegangen werden.

Auch wenn den Ausführungen des Bw bezüglich seiner Krankheit Glauben geschenkt werden konnte und seine auf Grund dessen gegebene gesundheitliche Situation bedauernswert erscheint, war es dem Unabhängigen Finanzsenat auf Grund der obigen Ausführungen verwehrt, die Aufwendungen für die Anschaffung der Infrarotkabine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Linz, am 24. Februar 2010