



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G.N., geb. xy, FS11, vom 20. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 9. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

In der elektronisch beim Finanzamt am 5. Februar 2011 eingebrachten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2010 beantragte G.N. (in der Folge Bw.) u.a. die Berücksichtigung von Aufwendungen in der Höhe von € 2.970,00 für die Anschaffung eines Tiefenstrahlers der Fa. Relux und von Arztkosten von € 269,00 als außergewöhnliche Belastung. Diesem Antrag legte sie die Rechnung der Fa. Relux sowie die Bescheinigung des Bundessozialamtes über die Minderung ihrer Erwerbsfähigkeit von 60% bei.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9. Juni 2011 wurden die beantragten Aufwendungen für den Tiefenstrahler steuerlich nicht berücksichtigt; die vom Finanzamt in Ansatz gebrachten Arztkosten kamen mit € 269,00 unter der zumutbaren Mehrbelastung von € 2.904,67 zu liegen. In der Begründung wurde auf eine telefonische Aussprache verwiesen.

Mit Eingabe vom 17. Juni 2011, beim Finanzamt eingelangt am 20. Juni 2011, erhob die Bw. Berufung gegen den angeführten Bescheid. Darin führte sie an, dass sie nach Aufforderung

des Finanzamtes die entsprechenden Rechnungen und Zahlungsbelege vorgelegt hat. Ärztliche Bescheinigung hat sie keine, weil für die Beschaffung des Gerätes (Repuls Tiefenstrahler der Fa. Relux) kein Kostenersatz von der GKK vorgesehen ist. Sie hat vor Anschaffung mit dem Facharzt für physikalische Medizin und mit dem Hausarzt gesprochen. Die Grundlagen und Wirkungsweise des Gerätes wird wie folgt beschrieben: „Der Repuls Tiefenstrahler ist eine österreichische Erfindung der TU Wien. Er arbeitet mit kaltem Rotlicht im Wellenlängenbereich von 610-670 nm. Diese Strahlungsform arbeitet auf einer Wellenlänge, welche eine wesentlich höherer Eindringtiefe ermöglicht als normales UV-Licht. Die tief ins Gewebe eindringende Lichtenergie des Tiefenstrahlers spaltet jene Botenstoffe, die für Entzündungen verantwortlich sind, Die Spaltprodukte können dann durch den Blutkreislauf abtransportiert werden – die Entzündung klingt ab. Die Wirkung wurde bereits in einigen klinischen Anwendungsstudien bestätigt. In Zusammenarbeit mit der Abteilung Technologietransfer der TU Wien wurde das Gerät als österreichisches Patent registriert und erhielt im Dezember 2009 die Zulassung zum Medizinprodukt.“ Die Therapie wirkt prophylaktisch gegen die massiven gesundheitlichen Probleme, die als Folge der für die 60% Behinderung relevanten Diagnosen eingetreten sind. Eine Bestätigung des Hausarztes ist angeschlossen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2011 wies das Finanzamt die Berufung der Bw. als unbegründet ab und führte begründend aus, dass die Anschaffung des Tiefenstrahlers weil prophylaktisch, also vorbeugend wirkend, nicht zwangsläufig erfolgt ist.

Mit Eingabe vom 18. Juli 2011, beim Finanzamt eingelangt am 21. Juli 2011, beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Sie führte aus, dass auf die bescheinigte Notwendigkeit vom Finanzamt nicht eingegangen wurde. Da das Gerät für die Heilbehandlung verwendet wird, vertritt sie der Auffassung, dass eine steuerliche Abzugsfähigkeit möglich ist.

Die von der Bw. in ihrer Eingabe vom 20. Juni 2011 angeführte Bestätigung ihres Hausarztes (Arztes für Allgemeinmedizin) vom 16. Juni 2011 hat folgenden Inhalt: „Die Bw., die auf Grund nachfolgender Leiden zu 60% als invalid eingestuft ist, benötigt zur Behandlung ihrer Beschwerden einen Relux Tiefenstrahler; Leiden: chron. HWS-Syndrom, Gonarthrosen, Bandscheibenschäden im LWS-Bereich, Osteoporose.“ Weiters liegt dem Unabhängigen Finanzsenat ein ärztliches Gutachten des Bundessozialamtes aus dem Jahre 1998 mit der Diagnose „Posttraumatische Gonarthrose links (analog) und deg. Veränderungen der WS mit Cervical- und Lumbalsyndrom“ und einer Gesamt-MdE von 60% vor.

---

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

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 und 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 wie folgt: 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.

Gegenständlich ist strittig, ob die Aufwendungen für einen Tiefenstrahler (der mittels kaltem Rotlicht zur Schmerzbehandlung eingesetzt wird) 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 (vgl. UFS-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 (vgl. 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 (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Berufungsfall, so ergibt sich, dass der Tiefenstrahler ohne Anleitung und Aufsicht eines Arztes oder Therapeuten benützt

wurde bzw. wird und somit nicht als Heilverfahren oder Therapie qualifiziert werden kann (vgl. UFS-GZ RV/0227-F/06 vom 29.11.2006).

Das in Rede stehende Gerät stellt aus folgenden Gründen auch kein Hilfsmittel im Sinne des § 4 der genannten Verordnung dar. Der Tiefenstrahler weist keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse der Bw. abgestimmte Beschaffenheit auf, sondern wird allgemein in der Schmerztherapie in sämtlichen Körperbereichen eingesetzt und eignet sich besonders für chronische und akute Probleme im Sehnenansatz-, Sehnenursprungs- und Sehnenscheidenbereich, akute traumatisch bedingte Beschwerdebilder, Verspannungszustände im Nacken und Rückenbereich, arthrosebedingte Gelenksbeschwerden sowie Ischiasbeschwerden (vgl. Internetseite MedLife, Komplettausstatter für Ordinationen, physikalische Therapie, Altenpflege und Heimfitness). Wegen der großen Bandbreite ihres Wirkungsbereiches ist der Tiefenstrahler für nahezu jeden empfehlenswert und daher von ihrem Einsatzgebiet her mit den schon lange in Verwendung stehenden Rotlichtlampen, die in jedem Haushalt zu finden waren, zu vergleichen. Tiefenstrahler gelangen im Übrigen nicht nur in der Humanmedizin zum Einsatz, sondern in letzter Zeit auch in der Veterinärmedizin (vgl. Vet-Magazin.at., Bericht vom 2. Juli 2007 „Repuls Vet Tiefenstrahler bringt Turnierpferde zum Sieg“).

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

Wegen des breiten Einsatzgebietes des Tiefenstrahlers ist jedoch auch die Gegenwerttheorie anzuziehen. Um als außergewöhnliche Belastung qualifiziert werden zu können, bedarf es prinzipiell einer vermögensmindernden Ausgabe, die einen endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder Wertverzehr mit sich bringt. Bloße Vermögensumschichtungen führen nicht zu einer Vermögensminderung und können daher nicht als außergewöhnliche Belastung eingestuft werden. Der Tiefenstrahler weist keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit auf, er ist ein offensichtlich marktgängiges, handelsübliches Produkt, das auch zur Steigerung des körperlichen Wohlbefindens und zur Gesundheitsvorsorge beiträgt; dies ist schon darin dokumentiert, dass die Bw. selbst von der prophylaktischen Wirkung des Gerätes gesprochen hat. Mit dessen Anschaffung ist kein endgültiger Wertverzehr verbunden.

Obwohl der Unabhängige Finanzsenat im gegenständlichen Fall die wohltuende Wirkung des Tiefenstrahlers für die von Krankheiten gezeichnete Berufungswerberin nicht bezweifelt, ergibt sich zusammenfassend folgende rechtliche Beurteilung:

Mangels Wertverzehr ist eine Belastung nicht gegeben. Die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Generalnorm des § 34 EStG 1988 liegen nicht vor.

Es ist im gegenständlichen Fall keine Heilbehandlung gegeben, weil weder eine ärztliche Verordnung vorliegt noch eine ärztliche Begleitung und Überwachung der Maßnahmen durch einen zur Ausübung der medizinischen Heilkunde Befugten erfolgt. An dieser Einschätzung kann auch die von der Bw. vorgelegte ärztliche Bestätigung nichts ändern, weil ihr nicht der Charakter einer ärztlichen Verordnung zukommt.

Der Tiefenstrahler ist – aus den angeführten Gründen - nicht als Hilfsmittel zu qualifizieren.

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 sind nicht gegeben, einem steuerlichen Abzug sind die Aufwendungen der Bw. somit entzogen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. Juni 2013