
Datum: 25.06.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 7879/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0625.7K7879.99.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides für 1997 vom 16. März 1999 und der Einspruchsentscheidung vom 2. November 1999 wird die Einkommensteuer 1997 auf 3.899 DM herabgesetzt.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 86 % und der Beklagte zu 14 %.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Anerkennung von Aufwendungen für ein spezielles Bettsystem, einen Staubsauger mit besonderem Filter sowie für ein Ergometer nebst Pulsmessgerät als außergewöhnliche Belastungen.

2

Der Kläger ist als Polizeibeamter nichtselbständig tätig. Er wohnte im Streitjahr (1997) zusammen mit seiner Lebensgefährtin und dem gemeinsamen, 1986 geborenen Sohn in dem Zweifamilienhaus in Gemäß dem Bescheid des Versorgungsamtes vom 24. Juni 1996 ist der Kläger seit Juli 1995 zu 50% behindert. Er leidet zum einen an allergischem Asthma und zum anderen infolge von zwei

3

Dienstunfällen an Arthrose linksseitig, unter anderem in der Hüfte und im Knie. Wegen der medizinischen Einzelheiten wird auf die Feststellungen in dem vorgenannten Bescheid sowie die Diagnosen in den ärztlichen Attesten von Dr. med. - Internist, Arzt für Lungen- und Bronchialheilkunde, Allergologie und Sportmedizin aus - vom 23. Oktober 1997 sowie des Orthopäden Dr. aus vom 1. Oktober 1997 Bezug genommen.

In dem Attest von Dr. wird dem Kläger bestätigt, dass seine Allergie von Hausstaubmilben herrührt und er entsprechende Sanierungsmaßnahmen im häuslichen Bereich durchführen müsse, was zum Beispiel die Anschaffung allergikerfreundlicher Matratzen sowie speziell ausgerüsteter Staubsauger mit Mikrofiltersystemen beinhalte. Das Attest wurde am 11. Dezember 1997 von Oberregierungsmedizinalrat Dr. med. vom ärztlichen Dienst des Polizeiausbildungsinstitutes aus polizeiamtsärztlicher Sicht bestätigt und befürwortet.

4

Der Kläger erwarb im Dezember 1997 von der Firma KG aus einen Handstaubsauger vom Typ 130, der mit dem Vorsatzgerät EB 350 ausgestattet war. Gemäß einem Gutachten der Arbeitsgemeinschaft Raumlufthygiene vom 16. Juli 1996 werden bei der Verwendung dieses Staubsaugers in Verbindung mit dem Vorsatzgerät ausgehend von einer in der Regel im Haushalt anzutreffenden Belastung der Luft von 20 bis 100 Mikrogramm Staub pro m³ weniger als 0,11 Mikrogramm Hausstaub pro m³ Luft emittiert, was alle bekannten medizinischen und allergologischen Grenzwerte unterschreitet, so dass dem Produkt das Prädikat "Für Allergiker geeignet" erteilt wurde. Der Kläger zahlte im Streitjahr für den Staubsauger mit allem Zubehör insgesamt 936 DM, davon entfielen gemäß der Rechnung vom 19. Dezember 1997 auf das Vorsatzgerät 295 DM.

5

Ferner erwarb der Kläger im Dezember 1997 bei der Firma GmbH in ein Bettsystem mit der Bezeichnung "..... in Allergikerausführung" für zwei Personen bestehend aus zwei Matratzenkernen der Marke ".....", zwei Matratzenbezügen der Marke ".....-Hülle" und zwei motorisch verstellbaren Sitzrahmen der Marke ".....". Der Matratzenkern besteht zu 95% aus anorganischem Luftschaum, der dadurch keinen Nährboden für Mikroorganismen bietet; ferner ist er durchgängig mit quer verlaufenden Belüftungskanälen versehen. Der Matratzenbezug kann vom Matratzenkern über einen wiederverschließbaren Reißverschluss getrennt werden und ist waschbar, er besteht ebenfalls aus vollsynthetischem Material ohne Baumwollanteile. Der Rahmen verfügt über eine spezielle Unterfederung, die auf die besondere Beschaffenheit des Matratzenkerns abgestimmt ist; der Rahmen kann durch den Motorantrieb im oberen und mittleren Bereich so verstellt werden, dass der Benutzer im Liegen eine aufgerichtete, gleichsam sitzende Position einnehmen kann. Das Bettsystem ist nach den Herstellerangaben geeignet für Personen, die an Asthma oder/und Stauballergie leiden (Bl. 60 FG-Akte). Nach der in der mündlichen Verhandlung vom Kläger vorgelegten Preislisten aus dem Streitjahr betrugen die Einzelpreise für den Matratzenkern 795 DM, für den Rahmen 4.295 DM und für die Hülle 656 DM, so dass für das gesamte Bettsystem in zweifacher Ausführung zusammen 11.492 DM zu zahlen gewesen wären; der Preis für den mechanisch verstellbaren Sitzrahmen "....." hätte 2.340 DM betragen (Bl. 85 ff FG-Akte). Es wird ferner Bezug genommen auf die in der mündlichen Verhandlung zu den Akten gereichten Fotografien (Bl. 88 f FG-Akte). Der darauf erkennbare Doppelbettkasten war bei der Anschaffung des Bettsystems im Hause des Klägers bereits vorhanden. Nach wiederholten Verhandlungen mit dem Verkäufer gelang es dem Kläger, für das komplette doppelte Bettsystem einen Preisnachlass gegenüber der Liste von 4.486 DM zu erlangen, so dass er entsprechend der Rechnung der Firma vom 30. Dezember 1997 an diesem Tage für das Bettsystem nur 7.006 DM zahlte.

6

7

In dem ärztlichen Attest des Orthopäden Dr. riet dieser dem Kläger wegen dessen Arthrose zur Kräftigung der geschädigten Gliedmaße links unter gleichzeitiger Schonung des Gelenkes aus medizinischen Gründen zur Anschaffung eines Fahrradergometers. Unter dem 11. Dezember 1997 erklärte Oberregierungsmedizinalrat Dr., dass aus polizeiamtsärztlicher Sicht die Anschaffung eines Fahrradergometers medizinisch sinnvoll sei.

Im Dezember 1997 erwarb der Kläger bei der Firma Zweirad GmbH in ein ergo-bike Ergometer "....." für 1.498 DM sowie ein Cardio Puls Set für 149 DM. Der Rechnungsbetrag von zusammen 1.647 DM wurde vom Kläger noch im Streitjahr beglichen. Das Ergometer wurde hergestellt von der Firma nach der DIN-Norm 32932 Klasse A und ist damit für therapeutische Zwecke geeignet, erfüllt aber nicht die Anforderungen für medizinisch-diagnostische Einsätze etwa in Arztpraxen. Die gewünschte Tretleistung kann in Watt vorgegeben werden und wird dann drehzahlunabhängig beibehalten. Die Körperfunktionen werden mithilfe von an Zeige- und Mittelfinger anzubringenden Sensoren aufgezeichnet und über ein Kabel unmittelbar in das Ergometer übertragen. Darin befinden sich Mikroprozessoren, die so die Trainingsbelastung und die davon abhängigen Daten berechnen und anzeigen. Es können außerdem diverse Trainingsprogramme eingegeben werden. Nach den Prospektangaben ist das Ergometer kein "Heimtrainer", sondern ein Gerät zum präzisen und gezielten Training des Körpers und des Herz-Kreislauf-Systems. Bei bestimmten Vorerkrankungen empfiehlt der Hersteller, dass vor Trainingsbeginn ein Arzt aufgesucht werde. Mit dem Cardio Puls Set können ebenfalls Körperfunktionen des Benutzers gemessen werden.

8

Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 16. März 1999 berücksichtigte der Beklagte die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für das Bettsystem, den Staubsauger nebst Filter und das Ergometer einschließlich Pulsmesser im Gesamtbetrag von 9.589 DM - für die der Kläger von der Polizei keine Heilfürsorgeerstattung erhalten hatte - nicht als außergewöhnliche Belastungen. Weitere - im vorliegenden Verfahren nicht strittige - Aufwendungen von 1.681 DM für eine Zahnbehandlung, Fahrtkosten zu Ärzten sowie Telefonkosten wurden dagegen als außergewöhnliche Belastungen anerkannt und - nach Abzug der ebenfalls unstrittigen zumutbaren Eigenbelastung von 1.200 DM - in Höhe 481 DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Ferner erkannte der Beklagte dem Kläger entsprechend dem Grad seiner Behinderung einen Behindertenpauschbetrag von 1.110 DM zu. Den vom Kläger erhobenen Einspruch wies der Beklagte am 2. November 1999 als unbegründet zurück. Er führte aus, der Kläger habe für seine Aufwendungen einen marktfähigen Gegenwert erhalten. Bei den angeschafften Gegenständen handele es sich um typische Gegenstände der Lebensführung, die jeder Steuerpflichtige benötigen könne. Entsprechend hätten diese Gegenstände einen Verkehrswert, so dass ihre Anschaffung nicht zu einer Belastung im Sinne des Gesetzes führe.

9

Mit der Klage verfolgt der Kläger die Aufwendungen für das Bettsystem, den Staubsauger nebst Filter und das Ergometer mit dem Pulsmesser weiter und trägt vor:

10

Die Voraussetzungen für einen Abzug der strittigen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen lägen allesamt vor. Er, der Kläger, habe durch die vor den Ankäufen eingeholten amtsärztliche Atteste nachgewiesen, dass die strittigen Hilfsmittel in seinem Falle medizinisch indiziert gewesen seien.

11

Die vom Beklagten herangezogene Gegenwerttheorie stehe der Anerkennung der Aufwendungen im Streitfall nicht entgegen. Bei medizinischen Hilfsmitteln im weiteren Sinne sei ein die steuerliche Berücksichtigung ausschließender Gegenwert grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn der angeschaffte Gegenstand nicht ausschließlich dem Erkrankten selbst

12

zu dienen bestimmt, sondern auch für Dritte von Nutzen sei. Beispielsfälle aus der Judikatur, die die Anerkennung ausschlossen, weil sie auch für Dritte von Nutzen sein könnten, seien elektrische Nachtspeicheröfen oder Geschirrspülmaschinen. Diene ein angeschafftes medizinisches Hilfsmittel hingegen auf Grund seiner Art ausschließlich dem Erkrankten selbst und sei es nur für diesen bestimmt und nutzbar, trete die Marktfähigkeit, die in einem bestimmten Verkehrswert zum Ausdruck komme, zurück. So sei der Streitfall gelagert.

Zwar sei die Benutzung eines Allergikerbettes durch einen Gesunden denkbar, es biete diesem jedoch keine gesundheitlichen Vorteile und unterstütze keine bequemere Lebensweise wie etwa der Einsatz einer Geschirrspülmaschine gegenüber dem Handspülen und diene ihm also nicht im Sinne der Rechtsprechung. Auch unterscheide sich der vorliegende Fall von dem der Entscheidung des BFH vom 9. August 1991 (BStBl II 1991, 920), in dem der dortige Kläger in einem Spezial-Bettenhaus ein mit motorgetriebener Oberkörperaufrichtung versehenes Bett mit dazugehöriger Matratze erworben habe, denn gesunde Steuerpflichtige würden allergikergerechte Betten weder aus Gründen der Bequemlichkeit noch des Lebenskomforts erwerben. Immerhin bringe die Verwendung der synthetisch hergestellten Matratzen und Bezüge es mit sich, dass man wesentlich mehr schwitze, als dies bei einem herkömmlichen Bettsystem der Fall sei.

13

Nach Bekanntwerden und Feststellung seiner Hausstaubmilbenallergie habe er, der Kläger, sich darüber informiert, wie die ärztlich verordnete Sanierung des häuslichen Bereiches gegenüber Hausstaub praktisch durchzuführen sei und habe hierzu auf Informationen unter anderem des Allergiker- und Asthmatikerbundes e. V., auf Merkblätter von Ärzten sowie auf Firmenprospekte zurückgegriffen. So habe er erfahren, dass Hausstaubmilben - kleine, nur mikroskopisch sichtbare Lebewesen aus der Klasse der Spinnentiere - zum normalen Ökosystem jeder Wohnung gehörten, sich unter anderem von organischen Materialien wie Textilfasern ernährten und in höchster Anzahl im Schlafzimmer gefunden würden. In der Wohnung eines Allergikers müssten sie zur Vermeidung des Kontaktes mit Sanierungsmaßnahmen dezimiert werden, nämlich durch Sanierung des Bettsystems, wöchentlich mehrfaches Saugen des Teppichbodens mit einem Spezialstaubsauger sowie sonstige Maßnahmen, wie etwa der Austausch von Federbetten, Waschen des Bettzeuges, tägliches Lüften sowie Vermeidung von Staubfängern.

14

Zur Erneuerung des Bettsystems sei zum einen ein nicht geschlossener Bettkasten erforderlich gewesen, den wegen der Luftzirkulation und zur Vermeidung von Feuchtigkeits- und Wärmestaus einen Bodenabstand von mindestens 30 cm haben müsse, was bei seinem, des Klägers, vorhandenen Bettkasten bereits der Fall gewesen sei. Er habe somit noch einen allergikergerechten Matratzenkern nebst Bezügen und speziellen Rahmne anschaffen müssen. Geeignete Oberdecken und Kopfkissen schließlich habe er, der Kläger, bereits gehabt.

15

Bei dem angeschafften Staubsauger handele es sich um ein zusätzlich zu der Ausstattung des Haushaltes angeschafftes Gerät, dessen alleiniger Nutzen in der Mikrofilterfunktion liege, die nur ihm, dem Kläger, als einzigen im Haushalt lebenden Allergiker zu Nutze komme. Das Gerät sei nicht bequemer zu bedienen oder komfortabler in der Ausstattung als der im Hause vorhandene-Staubsauger. Damit diene der Staubsauger als angeschafftes medizinisches Hilfsmittel über einen längeren Zeitraum ausschließlich ihm, dem erkrankten Kläger, selbst und nutze nur diesem, selbst wenn er durch einen Dritten bedient werden würde, so dass die Gegenwerttheorie zurücktreten müsse.

16

Bei dem angeschafften Fahrrad-Ergometer ergebe sich ebenfalls keine andere Bewertung. Dieser sei ein medizinisches Hilfsmittel im weiteren Sinne. Zweifellos seien ähnliche Geräte,

17

so genannte Home-Trainer auch bei Gesunden, Sportbewussten in Gebrauch, diese Geräte unterschieden sich aber bauartbedingt maßgeblich von dem von ihm, dem Kläger, angeschafften Ergometer, das bestimmte medizinisch-technische Voraussetzungen zur Kräftigung der unfallgeschädigten Gliedmaße links unter gleichzeitiger Schonung des Gelenkes zu erfüllen habe.

Der Orthopäde und der Amtsarzt hätten deshalb zur Anschaffung des Fahrradergometers geraten, weil ein Training mittels Radfahrens oder Laufens durch die Belastung des Knies nicht den gewünschten medizinischen Erfolg gebracht hätten und im übrigen das Laufen sich durch die schnelle und flache Atmung im Hinblick auf die gleichzeitig vorliegende asthmatische Erkrankung als ungünstig erwiesen habe. Das Ergometer habe bestimmte medizinische Erfordernisse zu erfüllen und die Trainingsprogramme hätten wegen der Atmungskrankung sowie der übrigen Krankheiten mit dem Arzt abgestimmt werden müssen. Daher seien nur Geräte in Frage gekommen, die nach dem Stand der Technik im Streitjahr für therapeutische Zwecke geeignet und nach der DIN 32932/A gebaut seien, sich also innerhalb des diesbezüglichen Angebotes preislich wie technisch zwischen einem Heimtrainer und einem solchen Gerät bewegen, das für medizinisch-diagnostische Einsätze in Arztpraxen geeignet sei. Demzufolge habe er, der Kläger, das im Streit befindliche Ergobike Ergometer der Firma ausgewählt, das einen für ihn richtigen Trainingseinsatz in der Weise ermöglicht habe, indem es ihn mittels des eingebauten Individual-Trainings-Programmes computergesteuert in die Lage versetzt habe, Unterbelastungen, die nicht die gewünschten Effekte hervorriefen, sowie Überbelastungen, die gefährlich sein könnten, zu vermeiden und dabei gleichzeitig die Körperfunktionen zu überwachen. Mit dem vorliegenden Gerät habe er seine Kondition auf ärztlichen Rat so steigern können, dass ein Muskelaufbau unter Schonung des Knies bewirkt worden sei. Da die Arthrose eine Folge von Dienstunfällen sei, erscheine es insoweit in besonderem Maße geboten, dass die Allgemeinheit einen Teil der Aufwendungen zur Wiederherstellung seiner Gesundheit übernehme.

Ergänzend hat der Kläger noch allgemeine Informationen zur Haushaltssanierung, Erfordernisse des Bettsystems, Therapiemöglichkeiten und Ergometer gestützte Bewegungstherapie vorgelegt, die ihn bei seiner Kaufentscheidung im Streitjahr getragen hätten. Wegen der Einzelheiten wird auf die Anlagen 8 bis 11 zum Schriftsatz vom 13. Juni 2003 Bezug genommen (Bl. 53 - 78 FG-Akte).

Der Kläger beantragt, zusätzliche Aufwendungen in Höhe von 9.589 DM zusätzlich als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen und die Einkommensteuer 1997 unter Gegenrechnung des Pauschbetrages von 1.110 DM herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Er räumt ein, dass die Anschaffung von Bett, Staubsauger und Ergometer für den persönlichen Bereich des Klägers zu einer Linderung seiner gesundheitlichen Beschwerden geführt habe. Die angeschafften Gegenstände seien jedoch nicht einem medizinischen Hilfsmittel vergleichbar, dass auf Grund seiner Art ausschließlich dem Erkrankten selbst helfen und nur für diesen bestimmt und nutzbar sei. Es stehe für ihn, den Beklagten, außer Frage, dass sowohl Bett als auch Staubsauger und Ergometer für andere Personen von bleibendem oder zumindest länger andauerndem Wert und Nutzen seien und demnach einen in einer gewissen Marktfähigkeit zum Ausdruck kommenden Verkehrswerts besäßen. Dies unterscheide sie in besonderem Maße etwa von dem Fall, in dem eine für die besonderen Bedürfnisse eines Schwerbeschädigten gefertigten Prothese in der Regel nur für diesen allein einen Wert habe.

Er, der Beklagte, gehe insbesondere davon aus, dass das strittige Bettsystem auch von einer Vielzahl von Kunden gekauft würde, die nicht an Hausstauballergie litten. Es handele sich nicht um ein nur für Allergiker nutzbares Bett. Sofern es auf diese Frage ankommen sollte, werde vorsorglich die Einholung eines Sachverständigengutachtens beantragt.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist nur teilweise begründet.

Die Einkommensteuer ist gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 FGO auf den aus dem Tenor ersichtlichen Betrag herabzusetzen, weil der angefochtene Einkommensteuerbescheid und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung insoweit rechtswidrig sind, als der Beklagte die Einkommensteuer festgesetzt hat, ohne den Gesamtbetrag der Einkünfte gemäß §§ 2 Abs. 4, 33 Abs. 1 EStG um die Aufwendungen des Klägers für eine Matratze nebst Hülle und mechanischen Sitzrahmen als außergewöhnliche Belastungen - unter Verrechnung des gewährten Preisnachlasses sowie des Behindertenpauschbetrages - zu mindern. Im übrigen ist der Verwaltungsakt rechtlich nicht zu beanstanden.

I. Die Aufwendungen des Klägers für seine eigene Matratze nebst Hülle und einen mechanischen Sitzrahmen sind als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG abziehbar.

Diese Bestimmung setzt voraus, dass dem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen erwachsen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes. Aufwendungen entstehen nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. In dem vorgenannten Umfang sind diese Voraussetzungen erfüllt.

1. Zu den außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG gehören Krankheitskosten, weil sich der Steuerpflichtige den entsprechenden Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht entziehen kann. Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Krankheit durch die Aufwendungen geheilt wird, es genügt vielmehr, wenn durch die Aufwendungen die Krankheit in der Person des Erkrankten erträglichen gemacht wird (vgl. etwa BFH, Urteile vom 26. Juni 1992 III R 83/91, BStBl II 1993, 212 [214] und III R 8/91, BStBl II 1993, 278 [280]). Im vorliegenden Fall ist es unstrittig, dass der Kläger an durch Hausstaubmilben ausgelöstem Asthma leidet und seine Aufwendungen für das Bettsystem dieses Leiden erträglicher gemacht haben, weil es den Hausstaub gerade im Schlafzimmer erheblich gemindert hat. Die Aufwendungen stellen somit dem Grunde nach außergewöhnliche Belastungen dar.

2. Die Aufwendungen sind ferner im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 1 in Höhe von 3.791 DM der Höhe nach notwendig und übersteigen einen angemessenen Betrag nicht.

a) Dabei braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob es sich bei dem strittigen Bettsystem um ein medizinisches Hilfsmittel im engeren Sinne für Allergiker handelt, das wie etwa eine Brille, ein Hörgerät oder ein Rollstuhl nach der Lebenserfahrung ausschließlich von Kranken angeschafft wird und bei dem typischerweise davon ausgegangen werden kann, dass der Kauf medizinisch indiziert ist, so dass auf eine Prüfung der Zwangsläufigkeit der Höhe nach

verzichtet werden könnte (vgl. zur Unterscheidung zwischen Hilfsmitteln im engeren und weiteren Sinne grundlegend BFH-Urteil vom 9. August 1991 III R 54/90, BStBl II 1991, 920). Selbst wenn man nämlich mit dem Beklagten davon ausgeht, dass ein derartiges Bettsystem nicht speziell nur für Allergiker geeignet ist und auch von Steuerpflichtigen ohne Vorerkrankung gekauft wird, so dass es sich deshalb um ein Hilfsmittel im weiteren Sinne handelt, sind die angemessenen Aufwendungen im Streitfall trotzdem abziehbar.

Bei medizinischen Hilfsmitteln im weiteren Sinne hängt die Anerkennung der Aufwendungen davon ab, dass vor dem Kauf des Gegenstandes ein amts- oder vertrauensärztliches Attest eingeholt wird, in dem die Notwendigkeit der Anschaffung gerade aufgrund der Krankheit des Steuerpflichtigen bescheinigt wird (BFH-Urteil vom 9. August 1991 III R 54/90, BStBl II 1991, 920). Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Der Polizeiamtsarzt Dr. hat das Attest des Allergologen Dr. "bestätigt und befürwortet", wonach der Kläger wegen seiner Hausstaubmilbenallergie entsprechende Sanierungsmaßnahmen im häuslichen Bereich durchführen "muß", was "zum Beispiel die Anschaffung allergikerfreundlicher Matratzen" beinhaltet. 32

aa) Da die Polizeiverwaltung in Nordrhein-Westfalen über eigene Amtsärzte verfügt, konnte der dort beschäftigte Kläger sich ohne weiteres an den zuständigen Dr. wenden, um die Diagnose und Bescheinigung des Allergologen nochmals unabhängig überprüfen zu lassen. Das von der Rechtsprechung aufgestellte Nachweiserfordernis soll lediglich verhindern, dass es durch das möglicherweise länger bestehende Vertrauensverhältnis zwischen Hausarzt und Patient bei medizinischen Hilfsmitteln im weiteren Sinne zur Gewährung ungerechtfertigter Steuervorteile kommt; deshalb soll ein sachkundiger und zugleich unabhängiger Dritter die medizinische Notwendigkeit vor der Anschaffung prüfen (vgl. BFH-Beschluss 12. September 1996 III B 70/96, BFH/NV 1997, 291; Urteile vom 30. Juli 1995 III R 52/93, BStBl II 1995, 614 und vom 21. Juli 1998 III R 25/97, BFH/NV 1999, 300). Das insoweit die Begutachtung durch den Polizeiamtsarzt ausreicht, wird vom Beklagten nicht in Zweifel gezogen. 33

bb) Nach seinem unwidersprochen gebliebenen Vorbringen in der mündlichen Verhandlung benötigte der Kläger aufgrund seines überdurchschnittlichen Körpergewichtes einen Matratzenkern (15 cm Kernhöhe), der nach der Preisliste 795 DM kostete. Der Senat hält es ohne besondere Erwähnung in dem Attest für selbstverständlich, dass die Bescheinigung der medizinischen Notwendigkeit über die Matratze hinaus ferner das unerlässliche Zubehör dazu einschließt, im Streitfall also den vom Kläger angeschaffte waschbare Bezug sowie einen auf die Matratze abgestimmter mechanischer Sitzrahmen, für die nach der Preisliste 656 DM beziehungsweise 2.340 DM zu zahlen waren. Denn der Matratzenkern mit dem speziellen Belüftungssystem darin wäre als solcher für den Kläger überhaupt nicht nutzbar. Der Kern muss vielmehr mit einem Bezug, der ebenfalls aus allergikerfreundlichem Material besteht und zwecks Abtötung der verbliebenen Milben bei 60° C waschbar ist, umschlossen werden. Der Senat ist ferner aufgrund der vom Kläger vorgelegten Unterlagen davon überzeugt, dass eine derartige Matratze nicht mit einem handelsüblichen Lattenroststrahlen kombiniert werden kann. Wie sich insbesondere aus der Darstellung in dem Prospekt "Schlafkomfort mit System - die neuen Matratzen - (Bl. 59 ff. FG-Akte) und aus dem Detailfoto vom Bett des Klägers (Bl. 88 FG-Akte) ergibt, muss die Matratze mit einer speziellen Unterfederung versehen werden, damit das Belüftungssystem einwandfrei arbeiten kann. Es ist ohne weiteres einsichtig, dass bei einem normalen Lattenrost mit einer planen Matratzenauflage die Gefahr bestünde, dass einzelne Kanäle so zusammengedrückt werden, dass sie nicht mehr durchlässig wären und die Luftzirkulation gestört würde. Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung ferner unwidersprochen vorgetragen, dass die 34

Herstellergarantie von 10 Jahren beim Verkauf der Matratze nur gilt, wenn zugleich ein passender Rahmen erworben wurde; in dem zitierten Prospekt heißt es "Nur Rahmen und Matratze zusammen bilden das bewährte-Bettsystem." Schließlich ist es allgemein bekannt, dass Asthmatiker zur Erleichterung der Atmung einen sog. Sitzrahmen benötigen, der ihnen das Schlafen in einer aufgerichteten Position ermöglicht, was bei einem Standardrahmen nicht gewährleistet wäre.

Zusammen ergibt dies notwendige und angemessene Aufwendungen des Klägers in Höhe von 795 DM + 656 DM + 2.340 DM = 3.791 DM. 35

b) Die Anerkennung der Aufwendungen für das Bettsystem wird ferner nicht durch die sog. Gegenwerttheorie ausgeschlossen, wie der Beklagte meint. Der Senat ist zwar mit der ständigen Rechtsprechung des BFH der Auffassung, dass eine außergewöhnliche "Belastung" im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG beim Steuerpflichtigen nicht vorliegen kann, wenn er für seine Aufwendungen einen Gegenwert erhält, so dass es bei ihm lediglich zu einer Vermögensumschichtung kommt. Von einem derartigen Gegenwert kann aber nur dann gesprochen werden, wenn der angeschaffte Gegenstand oder die von ihm bezogene Leistung noch nach dem Erhalt durch den Steuerpflichtigen nicht nur für diesen, sondern auch für andere Personen von Wert sein könne und damit eine gewisse Marktfähigkeit besitzt, die in einem gewissen Verkehrswert zum Ausdruck kommt (vgl. BFH-Urteile vom 4. März 1983 VI R 189/79, BStBl II 1983, 378 betreffend Nachtstromspeicherheizungen; vom 15. Februar 1974 VI R 67/70, BStBl II 1974, 335 für Gasgeräte; vom 21. August 1974 VI R 237/71, BStBl II 1974, 745 hinsichtlich einer Geschirrspülmaschine und Urteil vom 23. Januar 1976 VI R 62/74, BStBl II 1976, 194 für Schalldämmfenster). Für ein von einem erkrankten Steuerpflichtigen über längere Zeit hinaus genutztes Bett mit motorgetriebener Oberkörperaufrichtung nebst Matratze hat der BFH jedoch mit Urteil vom 9. August 1991 (III R 54/90, BStBl II 1991, 920) entschieden, dass dieses nach der allgemeinen Lebenserfahrung keinen Marktwert mehr besitze, selbst wenn es nicht speziell für die Bedürfnisse des Steuerpflichtigen angepasst worden sei. Dem schließt sich der erkennende Senat im Streitfall an. 36

Der Beklagte verkennt bei seiner Argumentation, dass es für die Gegenwerttheorie nicht auf den Wert im Zeitpunkt der Anschaffung, sondern auf den Wert nach der Nutzung durch den Steuerpflichtigen ankommt. Da der menschliche Körper beim Schlaf bekanntlich in erheblichem Umfang Flüssigkeit ausscheidet und davon selbst bei extrem luftdurchlässigen Matratzen biologische Rückstände im Kern verbleiben, dürfte schon aus hygienischen Gründen ein fremder Dritter nicht bereit sein, eine gebrauchte Matratze nebst Bezügen zu erwerben. Für den speziell auf die Matratze abgestimmten Rahmen kann nichts Anderes gelten. 37

c) Soweit die Aufwendungen des Klägers über den Erwerb eines Matratzenkerns mit Bezug, sowie einen - mechanischen - Sitzrahmen hinausgehen, sind sie im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht mehr den Umständen nach notwendig und übersteigen den angemessenen Betrag. 38

aa) Dies gilt zum einen für den Motorantrieb des vom Kläger erworbenen Rahmens. Hierfür ist die medizinische Notwendigkeit aufgrund einer Erkrankung des Klägers nicht ersichtlich. Wegen des Asthmaleidens ist es lediglich notwendig, dass der Rahmen vor dem Zubettgehen per Hand in die aufgerichtete Position gebracht werden kann. Aus dem Attest des Orthopäden ergibt sich ebenfalls nicht, dass der Kläger wegen seiner Arthrose auf einen motorgetriebenen Rahmen angewiesen wäre. 39

bb) Zum anderen kann der Kläger lediglich für sich selbst ein entsprechendes Bettsystem als außergewöhnliche Belastung geltend machen. Soweit er außerdem die Anschaffung eines zweiten Bettsystems für seine Lebensgefährtin übernommen hat, ist ein Abzug nach § 33 Abs. 1 EStG nicht möglich. Dabei verkennt der Senat nicht, dass eine allergische Reaktion auf Hausstaub beim Kläger nicht nur durch sein eigenes, sondern ebenso gut durch das - herkömmliche - Bettsystem seiner Lebensgefährtin ausgelöst würde und er deshalb Sanierungsmaßnahmen im gesamten häuslichen Bereich durchführen musste, wie es in dem einschlägigen Attest heißt. Allein deshalb sind aber die Aufwendungen für das zweite Bettsystem noch nicht zwangsläufig in dem von § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG vorausgesetzten Sinn, dass sich der Kläger ihnen nicht entziehen konnte. Die Aufwendungen beruhen nämlich neben der Erkrankung des Klägers zumindest auch auf seinem Wunsch, mit der Lebensgefährtin in der gemeinsamen Wohnung - unter Einschluss des Schlafzimmers - eine Lebensgemeinschaft zu führen. Der Senat kann offenlassen, wie zu entscheiden wäre, wenn der Kläger mit Frau verheiratet wäre, so dass für beide die rechtliche Pflicht zur ehelichen Lebensgemeinschaft (§ 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB) bestünde und beide den verfassungsrechtlichen Schutz durch Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz in Anspruch nehmen könnten. Im Streitfall besteht jedoch lediglich eine sog. nichteheliche Lebensgemeinschaft die nach derzeitiger Rechtslage der Ehe noch nicht in jeder Hinsicht gleichgestellt ist. Der Senat ist deshalb der Auffassung, dass Aufwendungen zur Aufrechterhaltung einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft jedenfalls nicht als zwangsläufig im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG angesehen werden könnten.

II. Ferner werden die Aufwendungen des Klägers durch den ihm eingeräumten Preisnachlass 41
gemindert. Der Kläger hat für zwei Bettsysteme mit motorischen Sitzrahmen zusammen
7.006 DM bezahlt müssen, wobei der auf sein Bett entfallende Betrag von 3.503 DM (= 7.006
DM : 2) bereits niedriger ist, als die hier errechnete Summe der Einzelpreise von 3.791 DM
für ein Bettsystem mit mechanischem Sitzrahmen wäre. Deswegen muss der dem Kläger
eingeräumte Preisnachlass auf beide Betten verteilt und anteilig abgezogen werden. Dabei
geht der Senat davon aus, dass ausgehend von der Summe der Einzelpreise lt. Liste für die
tatsächlich erworbenen beiden Bettsysteme von 11.492 DM nach Abzug des tatsächlichen
Kaufpreises von 7.006 DM der Preisnachlass 4.486 DM beziehungsweise etwa 39% der
tatsächlichen Preise beträgt. Bezogen auf den tatsächlichen Kaufpreis für das nach § 33 Abs.
2 Satz 1 EStG angemessene Bettsystem von 3.971 DM beträgt der anteilige Preisnachlass
von 39% 1.478 DM.

III. Keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 33 EStG stellen die Aufwendungen 42
für den Staubsauger mit dem Spezialfilter und für das Ergometer nebst Pulsmessen dar.

1. Die Aufwendungen für den Staubsauger mit dem Spezialfilter sind deshalb keine 43
außergewöhnlichen Belastungen, weil der Kläger insoweit einen marktgängigen Gegenwert
im Sinne der bereits unter I 2 b dargestellten Rechtsprechung erlangt. Dies erscheint dem
Senat hinsichtlich der 641 DM Aufwendungen für den eigentlichen Staubsauger ohne Filter
(936 DM Rechnungsbetrag abzüglich 295 DM für den Filtervorsatz) selbstverständlich. Aber
für die 295 DM Filtervorsatz lässt sich ein Gegenwert ebenfalls nicht leugnen. Der Senat folgt
insoweit der Ansicht des FG München (Urteil vom 31. Mai 1999 13 K 2960/94, rechtskräftig,
über IURIS abrufbar), wonach Aufwendungen für einen Staubsauger selbst dann nicht als
außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind, wenn der Steuerpflichtige an einer
Stauballergie leidet.

In Anbetracht des in der heutigen Zeit immer stärker werdenden Hygienebewusstseins in der 44
Bevölkerung besteht zunehmend ein Interesse am Erwerb von Staubsaugern mit speziellen

Filtern selbst wenn keine asthmatische Erkrankung vorliegt. Nach den vom Kläger vorgelegten Unterlagen reagieren in Deutschland bereits mehr als 1 Million Menschen allergisch auf Hausstaub und werden deshalb von Augentränen, Niesreiz Schnupfen und Atemnot geplagt.

Soweit der Kläger demgegenüber meint, der Staubsauger habe keinen Gegenwert, weil er über längere Zeit nur ihm, dem Erkrankten, gedient und einem Dritten keinen Vorteil gebracht habe, kann der Senat ihm nicht folgen. Zum einen lebt der Kläger in seiner Wohnung unstreitig mit seiner Lebensgefährtin und dem gemeinsamen Sohn zusammen; die durch den Staubsaugerfilter bewirkte Verbesserung der Raumluft durch den Abbau des Staubes und die damit verbundene größere Hygiene in der Wohnung ist den beiden anderen Bewohnern ebenfalls zugute gekommen. Zum anderen trifft es nicht zu, dass ein Gegenwert nur dann in Frage kommt, wenn der Gegenstand auch für einen Dritten nutzbar war und demzufolge immer entfällt, wenn der Gegenstand für eine längere Zeit ausschließlich einem Erkrankten gedient hat. Dies hat der BFH in dem Urteil vom 9. August 1991 (III R 54/00, BStBl II 1991, 920) lediglich für ein Bett mit Matratze entschieden, bei dem - wie ausgeführt - in erster Linie hygienische Gründe einem späterem Verkauf entgegenstehen würden. Die Erwägungen lassen sich jedoch nicht auf einen Staubsauger mit Filter übertragen, der sich ohne weiteres reinigen lässt. Nach der Überzeugung des Senats hat deshalb selbst ein länger gebrauchter Staubsauger mit einem Spezialfilter immer noch einen marktgängigen Gegenwert, ebenso wie dies der BFH in dem bereits erwähnten Fall einer gebrauchten Nachtstromspeicherheizung (Urteil vom 4. März 1983 VI R 189/79, BStBl II 1983, 378) angenommen hat. Dass diese nicht mehr dem Anschaffungspreis entsprechen und spielt keine Rolle

45

2. a) Die 1.647 DM Aufwendungen für das Ergometer sowie den Pulsmessen können als medizinische Hilfsmittel im weiteren Sinne gemäß der unter I 2 a geschilderten Rechtsprechung schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, weil der Kläger die medizinische Notwendigkeit dieser Anschaffungen nicht durch ein Attest eines Arztes nachgewiesen hat.

46

Die Anschaffung eines Fahrradergometers ist von dem Orthopäde lediglich "geraten" und vom Polizeiamtssarzt am 11. Dezember 1997 "als medizinisch sinnvoll" bezeichnet worden. Dabei handelt es sich um eine deutlich abgeschwächte Formulierung gegenüber dem weiteren Attest des Arztes vom selben Tage hinsichtlich der allergikerfreundlichen Matratze. Eine nachträgliche Begutachtung des Klägers durch den Amtsarzt kommt nicht in Betracht. Die abgeschwächte Formulierung der beiden Ärzte hinsichtlich des Ergometers ist im übrigen deshalb geboten, weil es auf der Hand liegt, dass der Kläger das wegen der Arthrose notwendige Training ebensogut in einem Fitnessstudio hätte ableisten können, was er in der mündlichen Verhandlung selbst eingeräumt hat. Allein der Wunsch, unabhängig von etwaigen Öffnungszeiten und ungestört von anderen Personen zu Hause trainieren zu können, begründet noch keine medizinische Notwendigkeit. Soweit der Kläger noch darauf hingewiesen hat, dass die anfallenden Kosten für ein Abonnement in einem Fitnessstudio nach einigen Jahren höher wären als bei der einmaligen Anschaffung des Ergometers, muss dem entgegengehalten werden, dass solche jährlichen Aufwendungen beim Kläger aber durch den ihm zustehenden Behindertenpauschbetrag abgegolten würden.

47

b) Im übrigen geht der Senat davon aus, dass bei dem angeschafften Ergometer nebst Pulsmessen ebenso wie bei dem Staubsauger ein marktgängiger Gegenwert anzunehmen wäre, der den Abzug als außergewöhnliche Belastung ebenfalls ausschließen würde. Das Ergometer mag so programmierbar sein, dass es auf die speziellen Bedürfnisse des Klägers

48

Rücksicht nimmt. Die Programmierung kann jedoch von jedem Benutzer geändert und dessen individuellen Bedürfnissen angepasst werden. Allein der Umstand, dass das Ergometer allein vom Kläger benutzt wird und einem Dritten keinen Vorteil bringt, schließt einen Gegenwert - entgegen der Ansicht des Klägers - nicht aus.

IV. Bei der Neuberechnung der festzusetzenden Einkommensteuer ist schließlich - insoweit 49
entsprechend dem Antrag des Klägers - der gewährte Behindertenpauschbetrag nach § 33b EStG in Höhe von 1.110 DM gegenzurechnen.

Diesen Betrag hat der Beklagte dem Kläger für seine 50% Behinderung zuerkannt, die 50
ihrerseits auf den beiden zentralen Leiden des Klägers - Asthma und Arthrose - beruht. Eine Aufteilung dieses Betrages ist nicht möglich, da die Entscheidung über den Grad der Behinderung vom Versorgungsamt in dem Bescheid vom 24. Juni 1996 einheitlich aufgrund des gesamten Krankheitsbildes des Klägers vorgenommen worden ist.

Durch diesen Behinderten-Pauschbetrag werden alle laufenden und typischen Kosten 51
abgegolten, die mit der Behinderung zusammenhängen; lediglich außergewöhnliche Krankheitskosten, die durch einen Krankenhausaufenthalt und eine Operation entstehen, sowie die Fahrtkosten Behinderter sind daneben noch nach § 33 EStG abziehbar (BFH - Urteile vom 30. November 1966 VI 313/64, BStBl III 1967, 457 [459]; vom 28. Februar 1968 VI R 192/67, BStBl II 1968, 437; zuletzt vom 26. März 1993 III R 9/92, BStBl 1993 II, 749 [751]). Um solche außergewöhnliche Kosten geht es im Streitfall nicht. In dem Urteil vom 4. März 1983 (VI R 189/79, BStBl II 1983, 378) hat der BFH die Kosten für eine spezielle Sitzbrausetasse einer querschnittsgelähmten Frau nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt mit der Begründung, die Aufwendungen gingen in dem wegen der Behinderung gewährten Pauschbetrag in voller Höhe auf. Da der erkennende Senat dieser Rechtsprechung folgt, ist im Streitfall davon auszugehen, dass der Pauschbetrag im Streitfall anteilig auch die Aufwendungen des Klägers für die Anschaffung der Matratze nebst Bezügen und Sitzrahmen abgilt. Der Pauschbetrag ist nicht für anderweitige Aufwendungen des Klägers im Zusammenhang mit seiner Behinderung verbraucht. Der Beklagte hat vielmehr im angefochtenen Bescheid bereits Aufwendungen für eine Zahnbehandlung, Fahrtkosten zu Ärzten sowie Telefonkosten als außergewöhnliche Belastungen anerkannt und den Behindertenpauschbetrag darüber hinaus noch gewährt.

V. Die gemäß § 33 Abs. 1 EStG abzuziehende zumutbare Eigenbelastung ist bereits im 52
angefochtenen Bescheid berücksichtigt. Die festzusetzende Einkommensteuer berechnet sich deshalb wie folgt:

DM zu versteuerndes Einkommen lt. Bescheid vom 16. März 1999 27.638 weitere 53
außergewöhnliche Belastung gemäß I des Urteils -3.791 zuzüglich anteilig gewährter Preisnachlass gemäß II des Urteils 1.478 zuzüglich gewährter Behinderten-Pauschbetrag gemäß IV des Urteils 1.110 zu versteuerndes Einkommen lt. Urteil 26.435 darauf Einkommensteuer nach der Grundtabelle, laufende. Nr. 267 3.899 Der festzusetzende Betrag beträgt umgerechnet 1.993,53 Euro.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 54

Der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, 708 Nr. 10, 711 ZPO. 55

