

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. September 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ua. tatsächliche Kosten (5.429,42 €) aufgrund seiner Behinderung als außergewöhnliche Belastungen geltend.
2. Im Einkommensteuerbescheid 2022 wurden lediglich nachgewiesene Kosten in Höhe von 1.958,22 € als außergewöhnliche Belastungen in Abzug gebracht. Keine Berücksichtigung fanden dabei an einen Krankenpflegeverein und den Mobilen Hilfsdienst geleistete Mitgliedsbeiträge sowie die Ausgaben für Mundhygiene, einen Wandhalter, eine Matratze und diverse Medikamente.
3. Dagegen erhob der Beschwerdeführer unter Anschluss einer berechtigten Aufstellung, in welcher die tatsächlich angefallenen Kosten mit 4.513,88 € beziffert wurden, Beschwerde. Die Bezahlung der Mitgliedsbeiträge an den Krankenpflegeverein und den Mobilen Hilfsdienst sei

Voraussetzung für den Anspruch auf ganzheitliche Betreuung und Pflege. Die Beiträge stellten somit letztendlich ein Entgelt für die krankenpflegerischen Leistungen dieser Institutionen dar und seien daher als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Die angeschaffte Weichlagerungsmatratze sei ein Heilbehelf. Die einzelnen Funktionen könnten der angeschlossenen Produktbeschreibung entnommen werden. Insbesondere zu erwähnen sei der indirekte Wechsel- druck in einem zehnminütigen Zyklus, der einen Dekubitus bei bettlägerigen Patienten verhin- dere bzw. minimiere. Die Begründung, dass kein verlorener Aufwand vorliege, sei nicht nach- vollziehbar. Es könne nicht sein, dass das Finanzamt die Ansicht vertrete, dass eine von einem bettlägerigen kranken und pflegebedürftigen Mann benutzte Matratze irgendwann wieder ver- äußert werden könnte bzw. den Wert nicht verlieren würde. Bei den Medikamenten sei zu unterscheiden. Soweit es sich dabei um Pflegeprodukte handle, stimme er dem Finanzamt zu, dass diese durch das Pflegegeld abgedeckt würden und daher nicht abzugsfähig seien. Im Übr- igen sei aber nicht nachvollziehbar, weshalb die Kosten nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt würden.

4. Mit Beschwerdeverentscheidung gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit teilweise Fol- ge, als die Kosten für die Medikamente dem Beschwerdebegehren entsprechend anerkannt und somit tatsächliche Kosten in Höhe von insgesamt 2.468,88 € als außergewöhnliche Belas- tungen in Abzug gebrach t wurden. Im Übrigen blieb der angefoc htene Bescheid unverändert. Hinsichtlich des Mitgliedsbeitrages an den Krankenpflegeverein wies das Finanzamt darauf hin, dass dieser im angefochtenen Bescheid als Sonderausgabe (Spende) berücksichtigt worden sei.

5. Mit Vorlageantrag beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Es entspreche nicht den Tatsachen, dass der Mitgliedsbeitrag an den Krankenpflegeverein im Erstbescheid als Sonderausgabe berücksichtigt worden sei. Als Sonderausgabe berücksichtigt worden sei die Spende in Höhe von 100,00 €. Der Mitgliedsbei- trag (45,00 €) sei nicht in Abzug gebracht worden. Dieser sei daher ebenso wie der Mitglieds- beitrag an den Mobilen Hilfsdienst (50,00 €) als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die Kosten für die Weichlagerungsmatratze würden nicht unter das in § 20 Abs. 3 EStG 1988 normierte Abzugsverbot fallen und seien daher ebenfalls als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

6. Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes teilte der Vertreter des Beschwerdeführers unter Anschluss eines Schreibens eines Primararztes am Krankenhaus ***D***, in welchem die unbedingte Notwendigkeit der Anschaffung einer Wechseldruckmatratze bestätigt wird, mit, dass ein Gutachten des Sozialministeriumservice nicht vorgelegt werden könne, da der Grad der Behinderung von 50 % auf Grundlage der festgestellten Pflegestufe erfolgte sei. Da der Be- schwerdeführer seit längerem in der Pflegestufe 5 einstuft sei, würde das Sozialministerium- service laut telefonischer Auskunft bei einer Neufeststellung des Grades der Behinderung auf Basis der Pflegestufe ohne weitere Überprüfung einen Behindertengrad von 100 % feststellen. Der Antrag auf Neufeststellung des Behindertengrades sei dieser Tage gestellt worden.

Das Bundesfinanzgericht habe im Erkenntnis vom 23. Mai 2024, RV/7104473/2015, ausgesprochen, dass die Kosten eines Treppenliftes in jenem Fall abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen darstellten. Die Wechseldruckmatratze erfülle dieselben Voraussetzungen. Sie übernehme die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperfunktionen. Auch sei das Hilfsmittel aufgrund der Behinderung, der (beinahe vollständigen) Bewegungsunfähigkeit angeschafft worden und nach der ärztlichen Bestätigung geeignet, die mit der Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu mildern.

Aus der vorgelegten ärztlichen Bestätigung geht hervor, dass die Anschaffung einer Wechseldruckmatratze zwingend notwendig und erforderlich gewesen sei. Herr ***B*** sei seit dreieinhalb Jahren komplett bettlägerig. Er könne sich nicht mehr außerhalb des Bettes aufhalten, weil er mittlerweile nicht mehr über die Kraft oder Muskulatur verfüge, um zB in einem Rollstuhl zu sitzen. Er könne aus eigener Kraft nur noch den rechten Arm und den Kopf selbständig bewegen. Er müsse naturgemäß mehrmals täglich umgelagert werden, um einen Dekubitus an den aufliegenden Körperflächen zu verhindern.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist dem am 15. November 2019 unbefristet ausgestellten Behindertenausweis zufolge mit einem Grad von 50 % behindert und bezog im Streitjahr ganzjährig Pflegegeld. Unter anderem machte er Mitgliedsbeiträge an den Krankenpflegeverein (45,00 €) und den Mobilen Hilfsdienst (50,00 €) sowie die Anschaffungskosten für eine Weichlagerungsmatratze incl. Steuerungsgerät (1,950,00 €) als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Das patentierte Hybrid-Matratzensystem für Wechseldruck und Weichlagerung besteht nach der Produktbeschreibung aus einer Schaumstoffmatratze sowie einem Steuergerät und wirkt gegen Dekubitus, indem dieses – über die Vergrößerung der Auflagefläche oder durch die zeitlich abwechselnde Verteilung – den Druck verteilt. Die Randzonen sind verstärkt, sodass der Patient am Matratzenrand bequem und sicher sitzen kann. Die Unterseite ist gleitfähig, wodurch beim Verstellen der Liegefläche die Scherkräfte auf ein Minimum reduziert werden. Der atmungsaktive Bezug ist dicht gegen Flüssigkeiten, Viren und Bakterien.

Außer Streit steht, dass die Matratze der Linderung der aufgrund der Behinderung bestehenden Beschwerden dient.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua. Aufwendungen im Sinne des § 35, die anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Nach dem letzten Satz dieser Bestimmung kann der Bundesminister für Finanzen 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Abs. 1 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 (im Folgenden: Verordnung) sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen ua. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Nach § 1 Abs. 3 der Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Gemäß § 4 der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Außergewöhnliche Belastungen sind nach der Gesetzessystematik – soweit nichts anderes bestimmt ist – nur unter Berücksichtigung des gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 ermittelten Selbstbehaltes abzugsfähig. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung können nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 jedoch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden, aber nur soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen. Davon wiederum abweichend ist in der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen festgelegt, 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 pflegebedingte Geldleistungen zu berücksichtigen sind. Im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind demnach nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung).

Das in der Beschwerdevorentscheidung angesprochene, in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normierte Verbot des Abzuges von Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung steht der Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht entgegen. § 34 EStG 1988 sowie die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen bezweckt vielmehr den

Abzug gerade solcher Aufwendungen, sofern die dort näher geregelten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0023, mwN).

Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ausgaben für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen daher dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn dadurch ein entsprechender Gegenwert erlangt wird und somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0029, mwN, und VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157, mwN).

Die Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind daher in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dies gilt jedoch nicht für die in § 4 der Verordnung genannten Hilfsmittel, also solche Wirtschaftsgüter, 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 19.10.2022, Ra 2021/15/0029, mwN, und VwGH 7.9.2022, 2021/13/0157, mwN). Weiters kann von der Schaffung eines Gegenwertes nicht gesprochen werden, wenn realistischerweise davon auszugehen ist, dass der behindertengerechte Umbau eines Wirtschaftsgutes bei einer unterstellten Verwertung dieses Wirtschaftsgutes nicht abgegolten wird (vgl. VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0029, mwN).

Der Begriff der Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung ist nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung in einem weiten Sinn zu verstehen, da andernfalls gerade jene Aufwendungen aus dem Geltungsbereich der Verordnung herausfallen würden, bei denen in Hinblick auf die Unregelmäßigkeit des Anfalles die Anrechnung von Pflegegeld besonders widersinnig und daher unsachlich wäre (vgl. VfGH 13.3.2003, B 785/02, betreffend die behindertengerechte Einrichtung eines Badezimmers; zum weiten Begriffsverständnis siehe auch VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025, mwN).

Aufwendungen für herkömmliche Matratzen sind nach den dargelegten Kriterien somit, auch wenn diese zwecks Verbesserung des Liegekomforts und der Schlafqualität angeschafft wurden und somit letztlich der Gesundheit förderlich sein mögen, keine außergewöhnliche Belastung (vgl. ua. BFG 19.2.2025, RV/6100249/2018, mwN, und BFG 11.1.2024, RV/7100079/2024). Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 4. März 2009, 2008/15/0292, die Nichtanerkennung von Matratzensets mit Motor-Lattenrosten nicht als rechtswidrig erkannt. Der Beschwerdeführer habe einen Rechtsirrtum der belangten Behörde bezüglich der Nichtanerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen nicht aufgezeigt, weil er weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde erläutert habe, in welcher Weise die in Rede stehenden Sets über eine Standardausstattung hinausgingen und warum sie sich im

Hinblick auf die Behinderung als erforderlich erweisen würden. Unter einem merkte der Verwaltungsgerichtshof aber auch an, dass es insbesondere im Hinblick auf den Motor-Lattenrost für die (zu 100 % behinderte) Ehefrau des Beschwerdeführers sein möge, dass der Beschwerdeführer im fortgesetzten Verfahren Argumente für eine entsprechende Erforderlichkeit werde vortragen können.

Ob der wegen einer Behinderung notwendige Gegenstand auch sonst Verwendung finden kann, ist in diesem Zusammenhang demnach nicht allein ausschlaggebend. Entscheidend ist vielmehr, ob sich die Aufwendungen in Hinsicht auf die Behinderung als erforderlich erweisen und damit das Einkommen belasten [vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG, § 34 Anm. 13a (Stand 1.2.2025, rdb.at)]. In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. Februar 2014, 2011/15/0145, betreffend die Anerkennung eines Elektromobils als Hilfsmittel darauf hingewiesen, dass das Elektromobil zwar theoretisch auch von nicht gehbehinderten Personen benützt werden könne, diese jedoch von der Möglichkeit, es zu erwerben bzw. zu benützen, in der Regel keinen Gebrauch machten.

Außer Streit steht im Beschwerdefall, dass die Kosten für die Weichlagerungsmatratze in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die vom Beschwerdeführer angeschaffte, vor allem in Pflegebetten verwendete und in Sanitäts- bzw. Reha-Häusern vertriebene Matratze kann mit auch von nicht behinderten Menschen gleichermaßen benutzten herkömmlichen Matratzen bzw. Schlafsystemen nicht gleichgesetzt werden. Ein derartiges Matratzensystem wird nach allgemeiner Verkehrsauffassung weit eher als medizinisches Hilfsmittel angesehen, das einerseits die Pflege erleichtert und andererseits der Linderung der Beschwerden des Patienten dient und wird dementsprechend auch nur dann angeschafft, wenn es aus gesundheitlichen Gründen erforderlich ist. Die behinderungsbedingte Erforderlichkeit geht im Beschwerdefall auch aus der vorgelegten ärztlichen Bestätigung unzweifelhaft hervor. Die Erlangung eines etwaigen Gegenwertes tritt damit in Anbetracht der Gesamtumstände aber in den Hintergrund, vielmehr war der angefallene (Mehr)Aufwand den behinderungsbedingten Lebenserschwernissen des Beschwerdeführers geschuldet und liegt somit eine zwangsläufige Mehrbelastung des Beschwerdeführers vor.

Damit wurde das Vorliegen eines Hilfsmittels im Sinne des § 4 der Verordnung und somit eines mit der Behinderung zusammenhängenden Mehraufwandes zu Unrecht verneint und war der Beschwerde insoweit daher Folge zu geben.

Die Mitgliedsbeiträge an den örtlichen Krankenpflegeverein und den Mobilen Hilfsdienst hat das Finanzamt hingegen zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025, und VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062, mwN), sie müssen also mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sein (vgl. VwGH

18.2.2021, Ra 2019/15/0113). Ohne Anrechnung auf pflegebedingte Geldleistungen können solche Aufwendungen nur dann als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn sie als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung anzusehen sind. Voraussetzung dafür wiederum ist, dass diese in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen (vgl. VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010, mwN). Kosten der Heilbehandlung umfassen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etwa in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehende Kosten für Ärzte und Therapien oder mit einer konkreten Heilbehandlung im Zusammenhang stehende ärztlich verordnete Medikamente (vgl. VwGH 22.2.2023, Ro 2021/15/0005, mwN).

Bei den strittigen Mitgliedsbeiträgen fehlt es an einem solchen ursächlichen Zusammenhang mit einer Heilbehandlung bzw. einer Behinderung. Dies ergibt sich allein schon daraus, dass die jährlichen Mitgliedsbeiträge unabhängig von der tatsächlichen Inanspruchnahme von Leistungen der in Rede stehenden Hilfsorganisationen zu leisten sind. Bloß mittelbar mit einer Krankheit bzw. Behinderung zusammenhängende Ausgaben fallen nicht unter die Kosten für Heilbehandlungen im Sinne des § 4 der Verordnung und konnte der Beschwerde insoweit daher kein Erfolg beschieden sein.

Gesamthaft gesehen war (unter Berücksichtigung der bereits in der Beschwerdevorentscheidung in Abzug gebrachten Aufwendungen) somit spruchgemäß zu entscheiden.

3. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob die in Rede stehenden Aufwendungen außergewöhnliche Belastungen darstellen, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 30. Jänner 2026