



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Adr, vom 15. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 6. April 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 28. April 2009 verwiesen.

Entscheidungsgründe

In ihrer Berufung erläuterte die Berufungswerberin, es seien weder die geltend gemachten Krankheitskosten, noch das Pauschale für die Minderung der Erwerbsfähigkeit berücksichtigt worden. Der Grad ihrer Behinderung betrage laut Behindertenpass 50%. Sie legte eine Rechnung der Firma U aus R vom 7.4.2008 bei, die für den Kauf eines Bettsystems HN, Kombination mit Matratze, Einlegerahmen mit Sitzhochstellung und Schafschurwollauflage HN einen Gesamtrechnungsbetrag von 2.749,99 € auswies.

In einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung anerkannte das Finanzamt Krankheitskosten in Höhe von 2.387,35 €, die allerdings wegen Abzug des Selbstbehaltes nicht steuerwirksam wurden, außerdem den Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 243,00 €. Hinsichtlich des Bettsystems mit Matratze wurde im Wesentlichen ausgeführt, dessen Anschaffung könne nicht als außergewöhnliche Belastung

angesehen werden, zumal es sich um ein marktgängiges Produkt handle, dem ein Gegenwert gegenüberstehe. Gleiches gelte für die Haut- und Nagelschere.

Die Berufungswerberin brachte daraufhin einen Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Sie führte aus, die "Gegenwerttheorie" beziehe sich auf Personenlifte und Wohnungsumbauarbeiten, sei aber auf ihren Fall nicht anwendbar. Zudem habe das Bettsystem bereits nach kurzem persönlichen Gebrauch keinen Marktwert mehr. Es liege eine Vermögensminderung vor. Sie habe das Bettsystem aus gesundheitlichen Gründen angeschafft, da sie an Rückenschmerzen, Schulterschmerzen und damit verbundenen psychosomatischen Störungen leide, außerdem im Jahr 2006 zweimal an der Wirbelsäule operiert worden sei. Sie verwies auf ein beigelegtes ärztliches Attest.

Die Kosten für die Anschaffung des Bettsystems seien als solche für ein "Hilfsmittel" einzustufen und ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Bealstung gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 – anstelle des Pauschbetrages gemäß § 35 EStG 1988 - zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Aufwendungen für Nagel- und Hautschere akzeptierte die Berufungswerberin die Nichtberücksichtigung.

Unter der Überschrift "Ärztliches Attest" führte die Ärztin für Allgemeinmedizin Dr. DK mit Schreiben vom 7.5.2009 im Hinblick auf die Berufungswerberin aus:

"Bei meiner o.g. Patientin liegen massive körperliche Einschränkungen bezüglich der Wirbelsäule vor. Auf Grund derer ist sie bereits zweimal operativ behandelt worden, es wurden mehrfache Reha-Aufenthalte sowie ein mehrwöchiger Kuraufenthalt durchgeführt.

Zur Linderung der nicht beeinflussbaren chronischen Schmerzen ist die Anschaffung der hochwertigen Spezialmatratze wie auch des verstellbaren Einlegerahmens dringend erforderlich und für die Erhaltung der Arbeitsfähigkeit der Patientin unbedingt anzuraten.

Die Anerkennung im Rahmen der Krankheitskosten ist durchaus angezeigt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 35 Abs. 3** EStG 1988 wird jährlich ein entsprechend dem Behinderungsgrad abgestufter Freibetrag gewährt. Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54% - im Falle der Berufungswerberin beträgt diese 50% - beläuft er sich auf 243 €.

§ 35 Abs. 5 EStG 1988 normiert, dass anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden können und verweist **§ 34 Abs. 6** leg.cit.

In § 34 Abs. 6 EStG 1988 ist ferner festgehalten, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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; eine entsprechende Verordnung ist ergangen: Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl. 1996/303 (in der Folge "VO").

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

In **§ 1 Abs. 3** der VO wird normiert, dass Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind.

Die genannten Normen bringen in Zusammenschau zum Ausdruck, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen in Ansatz zu bringen sind.

Strittig ist, ob die für die Anschaffung eines Bettsystems mit Matratze, Einlegerahmen und Schafschurwollauflage angefallenen Kosten als solche für ein Hilfsmittel iS des § 4 der VO einzustufen und als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt absetzbar sind.

Nicht strittig ist die Behinderung der Berufungswerberin, die mit einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50% verbunden ist. Diesem Behinderungsgrad entsprechend wurde gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 ein jährlicher Freibetrag von 243,00 € gewährt.

Hilfsmittel:

Seitens der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wurden Internetrecherchen betreffend das erworbene Bettsystem des Fabrikats "HN" (www.hn.ch) angestellt, die nachstehende Informationen ergaben:

"SIE VERSCHLAFEN EINEN DRITTEL IHRES LEBENS. Und das ist gut so. Denn die 220.000 Stunden, die der Mensch im Schnitt im Leben schläft, benötigt er, um während der Nacht seine Batterien für einen glücklichen und aktiven Tag aufzuladen. Einem guten Bett kommt so die Rolle eines eigentlichen Kraftwerks zu. Je besser dieses konstruiert ist, desto höher ist sein Wirkungsgrad. Oder anders ausgedrückt: Je besser das Bett, hinsichtlich Orthopädie, Hygiene und Material, desto mehr Energie hat man für den Tag. Leider messen dieser Tatsache immer noch viel zu wenig Menschen genug Bedeutung zu. Viel zu schnell kauft man, ohne Rücksicht auf die natürlichen Schlafbedürfnisse und eigene Anatomie, irgend ein Bett mit Matratze. Schon bald klagt man dann über schlechten Schlaf und wundert sich, warum Schlafstörungen oder Rückenschmerzen auftreten. Die Investition in ein gesundes

Bett ist darum sinnvoll. Gemessen an den vielen anderen Anschaffungen, die wir in unserem Leben tätigen, bringt ein gescheiter Bettenkauf einen unvergleichlich hohen Gegenwert. Gesundheit, Lebensfreude und Leistungsfähigkeit sind der Lohn für diese Investition."

"Die Qualität unseres Bettes ist für unsere Gesundheit und unsere Psyche existenziell. HN vereinigt alle Trümpfe, die einen gesunden und erholsamen Schlaf fördern. Probieren Sie es aus! – Sie werden es nie mehr hergeben. Hüsler Nest - ein anderes Schlafen."

Ebenfalls findet sich im Internet das Ergebnis einer Studie, die es sich zum Ziel machte, die auf dem Markt massgeblichen Bettenanbieter miteinander zu vergleichen, u.a. durch Probeliegen und Austesten der Bettenfunktionalität. Dabei erzielten die Bettensysteme HN in den medizinischen Kriterien (dh Nachfedern, Geräuschemissionen, Druckstellen, Härtegrade, Bewegungsfreiheit, Matratzenbezug, Auflage, Querbelüftung etc.) und Servicekriterien (Garantie, Dokumentation) Spitzenwerte, während sie hinsichtlich des Kriteriums Ergonomie (etwa Verstellbarkeit, Wartungsaufwand, Stabilität, Handling) auf Platz 8 von 10 landeten.

Im Lichte obiger Ermittlungsergebnisse kann eine Einstufung des von der Berufungswerberin erworbenen Bettsystems als Hilfsmittel iS des § 4 der VO nicht normadäquat sein, weist es doch offensichtlich keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse und den Leidenszustand der Berufungswerberin abgestimmte Beschaffenheit auf. Vielmehr ist ein Bettssystem der Marke HN für jeden Menschen gleichermaßen empfehlenswert, egal ob dieser krank oder gesund, jung oder alt ist und unabhängig von Größe und Gewicht. Jeder Mensch sucht und braucht einen "einmaligen Liegekomfort und orthopädisch richtiges Schlafen", um ausgeruht und energiegeladen seinen Alltag bestreiten zu können. Ob die persönliche Kaufentscheidung sich letztlich auf ein hochwertiges Produkt wie HN richtet, oder doch zu "irgendeinem Bett mit Matratze" gegriffen wird, obliegt der Privatautonomie des Konsumenten.

Festzuhalten ist jedenfalls, dass ein Bettssystem wie das in Streit stehende kein spezielles Krankheitsbild anspricht, sondern ganz allgemein darauf abzielt, durch ungestörten Schlaf die menschliche Gesundheit, Lebensfreude und Leistungsfähigkeit zu fördern.

Insofern kann auch dem Schreiben der Ärztin kein über ein "Gutheißen", "Empfehlen" oder "Anraten" hinausgehender Charakter beigemessen werden. Im Übrigen stammt das Arztschreiben vom 7.5.2009, während die Rechnung der Firma U über 2.749,99 € mit 7.4.2008 datiert ist. Schon dieses auffällige datenmäßige Auseinanderklaffen schließt eine Einstufung als Verordnung aus, hat eine solche doch der medizinischen Maßnahme vorauszugehen.

Aus der Aktenlage kann zudem nicht abgeleitet werden, dass vom Sozialversicherungsträger ein Ersatz geleistet wurde. Auch das ist ein Indiz dafür, dass es sich nicht um einen Heilbehelf im geforderten Sinn ("Hilfsmittel" gemäß § 4 der VO) handelt.

Gegenwert:

Nur eine tatsächlich erwachsene Belastung kommt als außergewöhnliche Belastung in Betracht; damit sind Vermögensumschichtungen nicht als außergewöhnliche Belastung anzusehen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Bd. III, § 34, Rz 20 ff). Der Erwerb eines Wirtschaftsgutes stellt keine außergewöhnliche Belastung dar, weil ein entsprechender "Gegenwert" erlangt wird. 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.

Ein Bettsystem nach Art des in Streit stehenden hat keinen eingeschränkten Verkehrswert, weil es nicht für eine bestimmte Person auf deren ganz spezielles Leidenbild abgestimmt wurde, sondern als marktgängiges Produkt einen uneingeschränkten Konsumentenkreis anspricht und für jeden nützlich und verwendbar ist, der den Preis zu bezahlen bereit ist. Anders ist etwa eine Prothese nur für eine bestimmte, individualisierte Person brauchbar, ein Rollstuhl nur für Behinderte. Es handelt sich bei diesen Hilfsmitteln um Wirtschaftsgüter, die von vornherein keinen allgemeinen Verbraucherkreis ansprechen, sondern speziell auf den Gebrauch durch eine behinderte, gehandikapte oder kranke Person abzielen. Sie haben daher keinen oder nur einen sehr eingeschränkten Verkehrswert.

Der natürliche, ganz allgemein durch den Gebrauch eines Wirtschaftsgutes bedingte Wertverlust im Laufe der Zeit steht einer Einstufung als Vermögensumschichtung nicht entgegen – wer ein hochwertiges Produkt erwirbt, hat einen Gegenwert geschaffen, sein Vermögen erhöht. Wer eine Prothese erwirbt, tut dies nicht freiwillig, er ist dazu aufgrund widriger Umstände gezwungen. Auch eine neue Prothese hat keinen Marktwert, sondern verkörpert nur für die Person, für die sie speziell angefertigt wurde, einen Wert. Ihre Anschaffung führt zu einem sofortigen, unmittelbaren Vermögensverzehr.

Keinesfalls kann der Berufungswerberin auch gefolgt werden, wenn sie meint, die Frage der Schaffung eines Gegenwertes stelle sich insbesondere bei (behindertengerechten) Wohnungsumbauten oder dem Einbau von Personenliften. Aus der hiezu ergangenen, umfangreichen Rechtsprechung des UFS wird beispielsweise auf nachstehende Erkenntnisse verwiesen: UFS 15.3.2010, RV/0387-F/08 **Massageliege**; UFS 29.11.2006, RV/0227-F/06 **Infrarotwärmekabine**; UFS 19.6.2006, RV/0485-W/06 **Campingzelt und Gameboy**; UFS

17.6.2010, RV/1401-L/09 **Matratzen**; UFS 17.1.2005, RV/1449-L/02, "**normale Gebrauchsgüter**"; anders: UFS 30.6.2005, RV/0307-F/04 **Therapiefahrrad**.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die streitgegenständliche Anschaffung keinen Wertverzehr bewirkt und daher im steuerrechtlichen Sinn keine außergewöhnliche Belastung darstellt. Unabhängig von der Nichtsubsumierbarkeit unter den Hilfsmittelbegriff nach § 4 der VO, ist auch eine Anwendbarkeit der Generalnorm gemäß § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 nicht weiter zu untersuchen, zumal bereits mangels Vorliegens einer Belastung an sich die weiteren Tatbestandsmerkmale ohne Belang sind.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. September 2010