



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 6. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 23. August 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Kosten von Schulungen für die Benutzung einer Blindensoftware als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind.

Der Berufungswerber hat bei der Einbringung der Arbeitnehmerveranlagung über Finanzonline hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen die Variante nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen gewählt, weshalb die Kosten der Schulungen laut Abgabenbehörde I. Instanz unberücksichtigt geblieben seien.

Weiters ist strittig, ob die Universalleuchte v. der Fa. Y steuerlich anzuerkennen ist, da diese Tischleuchte - nach Recherchen der Abgabenbehörde I. Instanz im Internet - nicht ausschließlich in den Produktpaletten jener Unternehmen zu finden ist, die blinde und sehbehinderte Menschen mit Hilfsmitteln ausstatten.

Der berufungsgegenständliche **Veranlagungsbescheid** wurde folgendermaßen begründet:

Die Anschaffungskosten für das "Bildschirmausleseprogramm" und die "Arbeitsplatz-Universalleuchte" seien um einen 40%igen Privatanteil zu kürzen und die verbleibenden Kosten auf eine 3jährige Nutzungsdauer aufzuteilen, sodass sich für das Leseprogramm eine jährliche Abschreibung von € 168 und für die Universalleuchte eine jährliche Abschreibung von € 198,92 ergäbe. Gemäß der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.3.1998 könnten ab dem Veranlagungsjahr 1998 neben dem Pauschbetrag für Behinderung auch die Kosten für Heilbehandlung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anerkannt werden.

Grundsätzliche Voraussetzung sei jedoch, dass die **Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang zu der die Behinderung begründenden Krankheit** (bzw. den Leiden) stünden (VwGH 18.5.1995, 93/15/0079). Da die geltend gemachten Kosten für "A.", "B.", "C." und "D." jedoch in keinem Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung stünden, wären die Aufwendungen nicht zusätzlich, sondern mit Abzug eines Selbstbehaltes anzusetzen gewesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. **Berufung** mit folgender Begründung:

Bei den von ihm angegebenen außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung handle es sich um reine blindenspezifische Hilfsmittel – laut Lohnsteuerrichtlinie 850 und sogar im Gesetz unter Verordnung zu §§ 34 und 35 in § 4 verankert – die dem Bw. bei seinem immer schlechter werdenden Sehvermögen ermöglichten, **seinen Alltag ohne fremde Hilfe zu bewältigen**. Es habe nichts mit seinem Arbeitsplatz zu tun, und somit seien die Aufwendungen auch nicht als Werbungskosten mit Privatanteil anzusetzen. Ad Krankheitskosten: Es gäbe mittlerweile Therapien – wenn man sie auch vielleicht als "alternative" Behandlungen bezeichne – die sehr wohl Linderung des Leidens herbeiführten. Nur die Kosten würden von den Krankenkassen nicht getragen. In seinem Fall habe sich das Auge doch leicht gebessert.

Sein Krankheitsbild sei Folgendes: schwerste Sehbehinderung, Lungenkrebs und daraus resultierend auch psychische Angeschlagenheit. Dies alles führe zu seinem Behinderungsgrad.

Das Finanzamt erließ folgenden Ergänzungsvorhalt: Betreffend der im angefochtenen Bescheid nicht anerkannten Aufwendungen für Apothekenrechnungen (A., B1, C1, D.) sei eine

Anerkennung als Kosten der Heilbehandlung unter der Voraussetzung möglich, dass diese Anschaffungen Teil eines alternativmedizinischen Behandlungsplanes seien, was an Hand einer ärztlichen Verordnung nachzuweisen wäre.

Daraufhin **legte der Bw.** nachfolgende **ärztliche Verordnungsbestätigung** vor:

Der Bw. habe sich im Jahr 2009 einer alternativmedizinischen Behandlung unterzogen.

Folgende Alternativprodukte seien zur Behandlung herangezogen worden: A., B1, C1, D.

Die Behandlung sei für etwa ein Jahr vorgesehen gewesen, Anfang 2010 sei sie beendet gewesen.

Die Behandlung zeige auch eine positive Wirkung auf seine Augenerkrankung Glaukom, angeborener grauer Star.

Die **teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung** wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz folgendermaßen begründet:

Die Berufung sei hinsichtlich der Apothekenkosten auf Grund der ärztlichen Bestätigung als Kosten einer Heilbehandlung, sowie bezüglich der angeschafften Wirtschaftsgüter als Hilfsmittel iZm der Erwerbsminderung/Behinderung, stattgegeben worden. Die Kosten für die Institution-Schulungen stellten weder ein Hilfsmittel, noch eine Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen dar, weshalb eine einkommensteuerliche Berücksichtigung auf Grund der vom Bw. gewählten Möglichkeit der Anerkennung von behinderungsbedingten Aufwendungen nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen nicht zulässig sei. Die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vorgenommene Zuordnung der auf Grund der Behinderung angeschafften Wirtschaftsgüter als Werbungskosten sei auf Grund der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung hinfällig geworden.

Im **Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz** führte der Bw. begründend aus wie folgt:

Seine Berufung beinhaltete im Bereich außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt spezielle Schulungen für eine Blindensoftware.

Im Vorhalt vom 31.03.2011, beantwortet am 15.04.2011, hätte sich keine Erklärungsmöglichkeit gefunden, genauer zu begründen, warum der Bw. die Schulungen unter diesem Punkt eingereicht habe.

Der Bw. beantrage die spezielle Schulung als Blindenhilfsmittel, da das Gerät/die Software und die Schulung eine untrennbare Einheit bilden würden. Die Blindensoftware könne ohne Schulung nicht genutzt werden.

Setze sich ein Sehender an einen mit Wineyes installierten PC, so könne dieser über die Tastatur den Computer nicht mehr bedienen, weil Tasten und Verhalten des Betriebssystems durch die Blindensoftware beeinflusst werden würden.

Folgende Rechnungen wurden in diesem Zusammenhang vom Bw. beigelegt:

1) Pauschale für Anpassungsarbeiten Zentrale Anwendungen

(behindertenspezifische Anpassungen Window-Eyes) € 288,00

2) Halbtag Schulung Window-Eyes (Window-Eyes Bildschirmausleseprogramm für blinde und sehbehinderte Menschen) € 840,00.

In weiterer Folge führte der Bw. Folgendes aus: Dieselbe Lampe, wie sie bei ihm zuhause stehe, verwende auch eine Finanzangestellte im Infocenter (namentlich angeführt).

Sein Sehrest beschränke sich auf sein rechtes Auge.

Die Erkrankung (grüner Star, sehr starke Kurzsichtigkeit, Grauer Star, OP im Jahr 2010) habe sein Auge sehr lichtempfindlich gemacht.

Seine Sehmöglichkeiten richteten sich sehr stark nach dem Licht, das ihm zur Verfügung stehe.

Um eine optimale Beleuchtung für seinen Bürotisch (Anmerkung: zu Hause) zu finden, habe er die Hilfsmittelfirma WW aufgesucht um nicht nur Beratung, sondern auch Testmöglichkeiten zu bekommen, welches Licht für ihn am besten geeignet sei.

Eine Stellungnahme der Fa. WW wurde vom Bw. vorgelegt:

„Die erworbene Y - Arbeitsplatzleuchte "Artikelnummer" zeichnet sich für die Verwendung durch sehbehinderte Menschen vor allem durch folgende Punkte aus:

- 1. hohe Helligkeit*
- 2. Dimmbarkeit (Helligkeitsverstellung)*
- 3. sehr geringe Blendung*
- 4. geringe Schattenbildung*
- 5. gleichmäßige Ausleuchtung der Arbeitsfläche*

Aufgrund dieser Eigenschaften ist diese Leuchte für Sehbehinderte besonders geeignet."

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 idG bestimmt unter anderem, 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.

Für den Berufungszeitraum ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91 idF BGBl II 2001/416, maßgeblich, deren § 1 Abs. 1 u.a. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt. Mit dieser VO wurden weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen.

In **§ 4** dieser VO wird normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für **Hilfsmittel** (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie **Kosten der Heilbehandlung** in nachgewiesenem Ausmaß zu berücksichtigen sind. Dies nach § 1 Abs. 3 der Verordnung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind **Kosten einer Heilbehandlung** Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten; jedenfalls Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

Hilfsmittel im Sinn der Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzureichender Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen. Darunter fallen beispielsweise Badelifte, Blindenführhunde, Bruchbänder, Hörgeräte, Körperersatzstücke, Krankenfahrstühle, Krücken, orthopädische Behelfe, Prothesen, Rollstühle und Stützapparate (Müller, Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 8/1998, S. 239).

Auch für die Berücksichtigung von Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung ist Voraussetzung, dass die Aufwendungen außergewöhnlich und zwangsläufig sind.

Beispielsweise können **Matratzen nicht** unter den Begriff "Hilfsmittel" im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, subsumiert werden, zumal Matratzen **Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens und keine medizinischen Hilfsmittel** sind.

In welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, ist mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. 1996/303 in der im Streitjahr geltenden Fassung BGBl II 1998/91) festgelegt worden.

Beträgt der Grad der Behinderung mindestens 25%, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) im nachgewiesenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen hat

durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder

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 (§ 1 iVm § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen).

In der vorzit. Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wird der Begriff "**Hilfsmittel**" nicht definiert; es werden darin nur **Rollstuhl, Hörgerät und Blindenhilfsmittel als Beispiele für derartige Hilfsmittel aufgezählt.**

Der Begriff "Hilfsmittel" wird in § 154 Abs 1 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) definiert und nach ständiger Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates ist § 154 Abs 1 ASVG zur Definition von Hilfsmitteln im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen heranzuziehen (UFS-Entscheidung, 26.02.2004, RV/2505-W/02).

Als Hilfsmittel im Sinne des § 154 Abs 1 ASVG sind Gegenstände oder Vorrichtungen anzusehen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Verstümmelung, Verunstaltung oder einem Gebrechen verbundene körperliche oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen.

Sollen Hilfsmittel im Sinne des § 154 Abs 1 ASVG die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile übernehmen oder Beeinträchtigung mildern oder beseitigen, ist die Frage, welche Gegenstände oder Vorrichtungen derartige Hilfsmittel sind, nach der jeweils vorliegenden Behinderung zu beantworten.

Ad Ausgaben für spezielle Schulungen bezüglich Blindensoftware sowie die Arbeitsplatzleuchte ist Folgendes auszuführen:

Zu den **Hilfsmitteln** gehören beispielsweise auch Vorrichtungen an einem Kfz, die nicht unmittelbar dem Betrieb des Kfz dienen (zB Hebebühne oder Rampe für Rollstuhl).

Unter den Begriff „**Hilfsmittel**“ fallen ferner sanitäre Einrichtungsgegenstände, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert sind, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verbunden sind oder nicht (VfGH 13. 3. 2003, B 785/02, betr behindertengerechtes Badezimmer und WC). „**Hilfsmittel**“ können auch bloß gemietet sein, dann sind die Mietkosten abzugsfähig (UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 28. 6. 2007, RV/1540-W/07).

Normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind (vgl ausführlich Anm 13 zu § 34) **sind als solche idR keine „Hilfsmittel“** (vgl UFS [Linz], Senat 7 [Referent], RV/1449-L/02); lediglich behindertenspezifische Adaptierungen und Zusatzfunktionen können „**Hilfsmittel**“ darstellen. **So ist etwa ein Handy nicht allein deshalb „Hilfsmittel“ eines Gehörlosen, weil sich mit diesem SMS versenden (und empfangen) lassen.** Nach UFS (Wien), Senat 7 (Referent), 28. 6. 2007, RV/1540-W/07 **können ein Laptop, ein Overheaddisplay sowie ein bestimmtes Computerprogramm „Hilfsmittel“ iSd V für einen behinderten Studenten darstellen, nicht jedoch allgemeine Lehrbehelfe wie Lehrbücher.** MBT- (Massei Barefoot Technology-)Schuhe und ein Tempur-Schlafkissen stellen ebenfalls **keine Hilfsmittel iSd V dar** (UFS [Linz], Senat 5, 17. 12. 2008, RV/0158-L/07), desgleichen Tempur-Matratzen (UFS [Linz], Senat 4 [Referent], 17. 6. 2010, RV/1401-L/09).

Auch die **Hilfsmittel** müssen in Zusammenhang mit der jeweiligen Behinderung stehen, ansonsten kommt ein Abzug als außergewöhnliche Belastung nur mit Selbstbehalt in Betracht (vgl UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 26. 11. 2007, RV/0986-W/07, zu Gleitsichtbrillen, zit. in Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 35 Anm 66 – 68).

Ad Schulung(en) zur Nutzung der vom Bw. verwendeten Blindensoftware:

Der UFS ist daher zu der Ansicht gelangt, dass die berufungsgegenständlichen Schulungsaufwendungen im Zusammenhang mit der Blindensoftware laut o.a. vom Bw. vorgelegten Rechnungen in Höhe von € 288,00 (Pauschale für Anpassungsarbeiten Zentrale

Anwendungen, behindertenspezifische Anpassungen Window-Eyes) und € 840,00 (Halbtagschulung Window-Eyes) als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt im Berufsjahr anzuerkennen sind.

Nach Darstellung des Bw. versetzt die Blindensoftware inkl. Schulung den Bw. in die Lage, auf seinem PC mit geeigneten Programmen (dh Screenreader) zu arbeiten. Der Bw. verwendet Wineyes (d.i. eines von drei marktführenden Produkten). Die berufsgegenständliche/n Schulung/en war/en grundsätzlich notwendig, um grundlegendes Arbeiten am PC zu ermöglichen. Es entspricht dem allgemeinen Erfahrungsgut, dass die Nutzung der Blindensoftware u.a. dem Bw. ermöglicht, den Alltag ohne fremde Hilfe zu bewältigen.

Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass Computer und Blindensoftware sowie die dazugehörigen Schulungen (sowie Pauschale für Anpassungsarbeiten zentrale Anwendungen) eine untrennbare Einheit bilden. Es entspricht dem allgemeinen Erfahrungsgut, dass die Blindensoftware ohne Schulung nicht genutzt werden kann, wie dies der Bw. vorbringt. Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass die Nutzung der Blindensoftware ein Notwendigkeit für die eigenständige Lebensgestaltung und –führung des Bw. ist, wozu auch die Schulungen gehören, um die Software nutzenbringend anwenden zu können.

Das **Hilfsmittel** Blindensoftware incl. Schulung steht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung des Bw., weshalb für die gegenständlichen Schulungsaufwendungen ein Abzug als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt in Betracht kommt.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass eine Verteilung der Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern auf den Zeitraum der voraussichtlichen Nutzung oder Verwendung (§ 7 EStG) nicht vorzunehmen **ist** (Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 34 Rz 25).

In diesem Berufspunkt ist daher der Berufung statzugeben.

Ad **Arbeitsplatzleuchte** (€ 994,60):

Nach Ansicht des UFS liegt bei der Arbeitsplatzleuchte kein Hilfsmittel speziell im Zusammenhang mit der Behinderung des Bw. vor. Ein Indiz dafür ist unter anderen auch, dass die Krankenkasse – wie von der Abgabenbehörde II. Instanz ermittelt wurde – dem Bw. diesbezüglich keinerlei (auch nicht teilweise) Kostenbeiträge leistete.

In **§ 4** der o.a. VO wird normiert, dass **Hilfsmittel** z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel sind. Bei der berufsgegenständlichen Arbeitsplatzleuchte handelt es sich um kein Hilfsmittel iSd gegenständlichen VO, vielmehr ist eine derartige Leuchte ein Gebrauchsgegenstand, der zweifelsohne auch von nicht schwer sehbehinderten Menschen nutzenbringend verwendet werden kann. Nach Ansicht des UFS liegt bei gegenständlicher

Leuchte kein Hilfsmittel speziell für die Behinderung des Bw. vor, sondern dieser sicherlich hochwertige Gebrauchsgegenstand kann generell – auch von nicht sehbehinderten Menschen – grundsätzlich vorteilhaft eingesetzt bzw. genutzt werden.

Nach Ansicht des UFS ist die gegenständliche Arbeitsplatzleuchte ein marktgängiges, handelsübliches Produkt, das auch bei gesunden Menschen zur Steigerung des „Wohlbefindens“ bzw. zu komfortablem Arbeiten beitragen könnte.

Die Arbeitsplatzleuchte ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats demnach ein normaler Gebrauchsgegenstand.

Normale Gebrauchsgegenstände, wie oben bereits ausgeführt, die für jedermann nutzbar sind (vgl ausführlich Anm 13 zu § 34), **sind jedoch als solche idR keine „Hilfsmittel“.**

Wie der Bw. selbst ausführte, wurde die Leuchte nicht im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. angeschafft, weshalb auch keine Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 idgF vorliegen. Dieser Berufungspunkt wird daher abgewiesen.

Ad Apothekenrechnungen und (weitere) Hilfsmittel iZm der Erwerbsminderung/Behinderung:

Diesen bereits vom Finanzamt im Zuge der Berufungsvorentscheidung stattgegebenen Berufungspunkten wird vom UFS gleichermaßen stattgegeben. Diesbezüglich wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf die o.a. Begründung der Berufungsvorentscheidung hingewiesen.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 31. Dezember 2012