

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerde vom 15. März 2019 des Beschwerdeführers Bf1, Bf Adr 1, vertreten durch die mit Zustellvollmacht ausgewiesene Tissot Steuerberatungs GmbH, 4020 Linz, Promenade 17 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, 4020 Linz, Bahnhofplatz 7 betreffend **Einkommensteuer 2017** vom 19. Februar 2019 zu Recht:

I)

Der Einkommensteuerbescheid 2017 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit der am 18.01.2019 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für 2017 wurden vom Beschwerdeführer (in weiterer Folge kurz BF) u.a. Anschaffungskosten für ein Bett samt elektrisch verstellbarer Lattenroste als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit seiner Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht.

Nach einem durchgeführten Vorhalteverfahren wurde vom Finanzamt am 19.02.2019 der Einkommensteuerbescheid 2017 erlassen, wobei die Anschaffungskosten des Bettes in Höhe von € 7.578,00 nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden, da dieses nicht für

eine bestimmte Person abgestimmt sei und für jeden nützlich und verwendbar sei, der den Preis zu bezahlen bereit sei.

Der BF legte mit Schreiben vom 12.03.2019 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 ein. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der BF Dialysepatient sei und die Anschaffung eines Spezialbettes durch die Erkrankung zwingend erforderlich sei. Der BF benötige täglich (sieben Tage pro Woche) eine Bauchfelldialyse, bis eine Spenderniere gefunden und transplantiert werde. Während dieser Dauer habe sich der BF uneingeschränkt in diesem Spezialbett – das in seinen Funktionen einem Krankenhausbett vergleichbar sei – aufgehalten und sei über einen Katheder mit dem Dialysegerät verbunden gewesen. Die erforderliche laufende Veränderung der Position des BF sei nur in einem speziellen, elektrisch verstellbaren Bett möglich gewesen. Dieses Spezialbett sei in einem eigens für die Dialyse eingerichteten Behandlungsraum aufgestellt und bilde daher keinen Ersatz für das Ehebett. Es sei zusätzlich zum nach wie vor im gemeinsamen Schlafzimmer der Familie bestehenden Ehebett angeschafft worden. Bei einem ähnlich gelagerten Fall in Deutschland sei die außergewöhnliche Belastung vom BFH anerkannt worden.

In der bezüglich der Geltendmachung des angeschafften Bettes als außergewöhnliche Belastung abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 14.08.2019 wurde vom Finanzamt im Wesentlichen ausgeführt, dass unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben als solche zu verstehen seien, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft seien. Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen würden, könnten deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Das erworbene Doppelbett AOS Schlafsystem der Fa. T mit jeweils zwei Einlegerahmen mit Motor, Federelementen, Matratzen und Hussen hätte keine auf die Bedürfnisse des BF abgestimmte Beschaffenheit, sondern sei ein marktgängiges und handelsübliches Produkt, welches von einer Vielzahl von Personen auch unabhängig von einer Erkrankung zur Steigerung des körperlichen Wohlbefindens bzw. zur Gesundheitsvorsorge benützt werde. Das erworbene Bett bewirke daher keinen Wertverzehr.

Mit Schreiben vom 19.09.2019 wurde vom BF ein Vorlageantrag eingebracht. Am 10.10.2019 wurde die Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Auskunftersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 04.03.2020 wurde die Österreichischen Gesundheitskasse ersucht, die für Oberösterreich gültige Landesvereinbarung betreffend den Kostenersatz bei elektrisch verstellbaren Pflegebetten zu übermitteln. Mit Schreiben der Österreichischen Gesundheitskasse vom 04.03.2020 wurde die aktuelle Tarifliste (Stand 1.1.2020) an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Der Kostenersatz für ein neues elektrisches Krankenbett zum 1.1.2020 beträgt laut dieser Liste € 804,56.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 14.04.2020 wurde der BF aufgefordert, bekannt zu geben, ob er für die Anschaffung des bei der Fa. T erworbenen elektrisch verstellbaren Doppelbettes einen Kostenersatz erhalten habe, und zum Umstand Stellung zu nehmen, dass seitens der Österreichischen Gesundheitskasse in Oberösterreich ein Kostenersatz für elektrische Krankenbetten in Höhe von € 804,56 geleistet werde.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 29.04.2020 wurde seitens des BF bekannt gegeben, dass die BVAEB der zuständige Krankenversicherungsträger für den BF sei. Seitens der BVAEB sei am 23.04.2020 ein Kostenersatz/Kostenzuschuss in Höhe von € 818,64 geleistet worden. Dass das in Rede stehende Bettensystem für die Dialyse des BF notwendig sei, werde durch die beiliegende ärztliche Verordnung vom 16.04.2020 und die Anerkennung durch die BVAEB wohl hinreichend dokumentiert.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 28.05.2020 wurde den Parteien das Schreiben der Fa. T vom 24.05.2020 hinsichtlich der Anschaffungskosten eines „AOS Schlafsystem Einzelbett“ (Preis 2017) in Höhe von € 3.763,00 (davon entfallen € 1.511,00 auf den Elektrorahmen) zur Kenntnisnahme übermittelt.

Von der steuerlichen Vertretung des BF wurde mit Schreiben vom 13.07.2020 eine Stellungnahme des BF zum Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 28.05.2020 übermittelt. Vom BF wurde im Wesentlichen neben Verweisen auf die Ausführungen von Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, Anm 13 ff zu EStG § 34 (Stand 1.4.2019, rdb.at) vorgebracht, dass es sich in seinem Fall nicht um die „erstmalige“ Anschaffung eines Bettsystems handle. Die Besonderheit liege darin, dass zusätzlich zu einem neu eingerichteten Schlafzimmer aufgrund seiner Behinderung ein „Dialyse-Zimmer“ eingerichtet haben werden müssen, für das ein qualitativ hochwertiges Bettssystem zusätzlich zum bestehenden Ehebett erforderlich gewesen sei (diesbezüglich wurden eine Plan- und Fotodokumentation vorgelegt und der stattfindende Dialysevorgang umfangreich geschildert).

Das gemeinsame Schlafzimmer von seiner Frau und ihm könne während der Dialyse nicht als Schlafzimmer genutzt werden, sodass ein anderes Zimmer zu einem „Dialyse-Zimmer“ umfunktioniert worden sei, wo das gegenständliche Bettssystem aufgestellt sei. Es handle sich beim vorliegenden Bettssystem nicht um erstmalige Anschaffungskosten, sondern um zusätzliche, behinderungsbedingte Anschaffungskosten. Eine Dialyse ohne entsprechende Betteinrichtung sei faktisch nicht durchführbar, sodass es sich hierbei um Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung und somit unmittelbare Krankheitskosten handle.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30.07.2020 wurde eine weitere ergänzende Stellungnahme des BF übermittelt. Zum Beweis dieses für die Frage der Außergewöhnlichkeit maßgeblichen Sachverhalts wurde vom BF die zeugenschaftliche Einvernahme von Frau DGKP C und seiner Ehefrau L beantragt. Weiters wurden vom BF Befunde über seinen bestehenden

Krankheitszustand chronische Nierenerkrankung, Beinödeme sowie in die Beine ausstrahlende Polyneuropathie (Nervenschmerzen) übermittelt.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 14.09.2020 wurde eine nochmalige ergänzende Stellungnahme des BF vom 10.09.2020 übermittelt. In dieser Stellungnahme zitiert der BF erneut die Ausführungen von Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, Anm 13 ff zu EStG § 34 (Stand 1.4.2019, rdb.at) und führt nochmals aus, dass die Einrichtung eines eigenen Dialysezimmers mit einem entsprechenden Bettensystem – zusätzlich zum bereits bestehenden Schlafzimmer – aufgrund seiner 2017 auftretenden Behinderung notwendig gewesen sei und daher einen „Mehraufwand“ darstelle. Das bis zu seiner Behinderung im Jahr 2017 genutzte Doppelbett, das nach wie vor im „alten“ Schlafzimmer vorhanden sei, habe um das gegenständliche Bettensystem ergänzt werden müssen, sodass jedenfalls von einer Vermögensminderung und nicht bloß von einer Vermögensumschichtung auszugehen sei. Abschließend führte der BF aus, dass er jederzeit im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zur näheren Erörterung zur Verfügung stehe, aber die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht beantragt werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Dem BF wurde vom Bundessozialamt rückwirkend auf den 23.3.2017 eine Erwerbsminderung von 80 Prozent bescheinigt. Der BF ist Dialysepatient.

Der BF machte die Anschaffungskosten für ein im Möbelhandel bei der Fa. T im Jahr 2017 gekauftes Doppelbett samt elektrisch verstellbarer Lattenroste und Matratzen in Höhe von € 7.578,00 als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit der Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend.

Das gegenständliche Doppelbett wurde zusätzlich zum nach wie vor im gemeinsamen Schlafzimmer der Familie bestehenden Ehebett angeschafft und ist in einem eigens für die Dialyse eingerichteten Zimmer (Behandlungsraum) aufgestellt.

Von der Hausärztin wurde am 16.04.2020 ein Verordnungsschein für ein „Bett in Bett System“ ausgestellt.

Aufgrund der täglichen Dialysebehandlungen und der erforderlichen Positionsveränderungen bzw. Umlagerungen ist für den BF ein elektrisch verstellbares Bett erforderlich.

Die Kosten für ein vergleichbares Einzelbett samt elektrisch verstellbarem Lattenrost haben bei der Fa. T im Jahr 2017 € 3.763,00 betragen, wobei davon € 1.511,00 auf den Elektrorahmen entfallen.

Von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau wurde aufgrund des Antrages des BF vom 21.04.2020 ein Kostenersatz bzw. Kostenzuschuss für die Anschaffung des Bettes in Höhe von € 818,64 geleistet.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Vom BF wurde vorgebracht, dass das gegenständliche Bett in einem eigens für die Dialyse eingerichteten Behandlungsraum aufgestellt sei und dieser Behandlungsraum steril sein müsse. Das Spezialbett biete daher keinen Ersatz für das Ehebett; vielmehr sei dieses Spezialbett zusätzlich zum nach wie vor im gemeinsamen Schlafzimmer der Familie bestehenden Ehebett angeschafft worden. Weiters sei es erforderlich, laufend Veränderungen der Position des BF durchzuführen, was nur in einem speziellen, elektrisch verstellbaren Bett möglich sei. In diesem Zusammenhang wurde im Rahmen des Verfahrens vor dem BFG ein Verordnungsschein für ein „Bett in Bett System“ der Hausärztin des BF vom 16.04.2020 vorgelegt.

Es besteht kein Grund für das Bundesfinanzgericht an den glaubwürdigen Angaben des BF zu zweifeln. Es erscheint naheliegend, dass die täglichen Dialysebehandlungen in einem eigens dafür eingerichteten Raum durchgeführt werden und nicht im elterlichen Schlafzimmer. Auch ist es nachvollziehbar, dass die Position des BF bei den durchzuführenden Dialysebehandlungen immer wieder verändert werden muss, und dass dies in einem herkömmlichen Bett ohne elektrisch verstellbaren Lattenrost nicht möglich ist. Untermauert wird dies durch den nachträglich ausgestellten Verordnungsschein der Hausärztin des BF. Hinzu kommt, dass diesem Vorbringen vom Finanzamt weder im angefochtenen Bescheid noch in der Beschwerdeentscheidung widersprochen wurde. Ergänzend ist auch auf die detaillierte Schilderung des Dialysevorganges durch den BF in den Schreiben vom 13.07.2020 und 30.07.2020 zu verweisen.

Hinsichtlich der beantragten Zeugeneinvernahmen von Frau C und der Ehefrau des BF, Frau L, wird festgehalten, dass von einer Einvernahme der beiden Zeuginnen abgesehen wird, da das Bundesfinanzgericht den diesbezüglichen Ausführungen des BF betreffend den Ablauf und den Besonderheiten einer Peritoneal-Dialyse, insbesondere in seinen Schreiben vom 13.07.2020 und 30.07.2020, ohnehin Glauben schenkt (siehe diesbezüglich auch die Ausführungen unter Punkt 4).

Laut Rechnung handelt es sich beim Schlafsystem um ein Doppelbett mit zwei Betten samt elektrisch verstellbaren Lattenrosten und Matratzen, das im Möbelhandel angeschafft wurde. Dass die Kosten für das gleiche Schlafsystem „Einzelbett“ mit elektrisch verstellbarem Lattenrost bei der Fa. T im Jahr 2017 sich auf € 3.763,00 belaufen hätten und davon € 1.511,00 auf den Elektrorahmen entfallen wären, ergibt sich unzweifelhaft aus der von der Fa. T mit Email vom 04.05.2020 an das Bundesfinanzgericht übermittelten Kostenaufstellung.

Dass für die Anschaffung des gegenständlichen Bettes ein Kostenersatz bzw. Kostenzuschuss in Höhe von € 818,64 geleistet wurde, ergibt sich aus dem vom BF vorgelegten Schreiben der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau vom 23.04.2020.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO).

Zu den vom BF im Schreiben vom 30.07.2020 gestellten Beweisanträgen ist auszuführen, dass ein Beweisantrag nur dann erheblich im Sinn des [§ 183 Abs. 3 BAO](#) ist, wenn Beweisthema eine Tatsache ist, deren Klärung - wenn sie schon nicht (sachverhalts-) erheblich ist - zumindest mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine (sachverhalts-) erhebliche Tatsache zu gewinnen (siehe etwa VwGH 2.7.2015, [2013/16/0220](#)). Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden soll, braucht die Abgabenbehörde im Grunde des [§ 183 Abs. 3](#)

[BAO](#) ebenso nicht zu entsprechen wie solchen Beweisanträgen, die auch eine abstrakte Tauglichkeit des Beweismittels zur Beweisführung über das Beweisthema nicht einsichtig machen (VwGH 31.3.2003, [98/14/0164](#)).

Von der Aufnahme beantragter Beweise ist ua abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als erwiesen angenommen sind (VwGH 30.01.2020, [Ra 2019/16/0215](#)).

Nachdem das Bundesfinanzgericht die Sachverhaltsfeststellung, dass für den BF aufgrund der täglichen Dialysebehandlungen und der erforderlichen Positionsveränderungen bzw. Umlagerungen ein elektrisch verstellbares Bett erforderlich ist, getroffen hat und die Zeugen beantragt wurden, um die diesbezüglichen Angaben des BF zu untermauern, sind die durch die beantragten Zeugeneinvernahmen unter Beweis zu stellenden Tatsachen erwiesen.

Die für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Gesetzesbestimmungen sind:

[§ 34 EStG 1988](#) lautet auszugsweise:

"(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

..."

Gemäß [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) können u.a. Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle 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 § 34 Abs. 6 letzter Absatz EStG 1988 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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß [§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) steht dem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und der keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Nach § 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](#) (in der Folge kurz: Verordnung), sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige u.a. Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Nach § 1 Abs. 3 der Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß den §§ 2 bis 4 dieser 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.

Aufwendungen für bestimmte Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (UFS 26.11.2007, [RV/0986-W/07](#); BFG 3.12.2015, [RV/4100322/2013](#)). Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien (nach UFS 20.9.2007, [RV/1658-W/07](#)), Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (VwGH 3.8.2004, [99/13/0169](#); BFG 29.2.2016, [RV/5101306/2015](#)).

Als "Hilfsmittel" iSd zitierten Bestimmung gelten nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen (zB Prothesen) oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel; vgl. Jakom/Vock, EStG¹³ [2020], § 35 Rz 25). Um kein Hilfsmittel handelt es sich idR bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht unterscheidet und für jedermann nutzbar ist, es sei denn, dass es behinderungsspezifisch einsetzbar ist.

Dem Vorbringen des BF, wonach es sich beim in Rede stehenden Bettensystem um Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung und somit unmittelbare Krankheitskosten handle, ist entgegen zu halten, dass dieser Sichtweise schon der klare Wortlaut des § 4 der angeführten Verordnung widerspricht, wo zwischen Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung unterschieden wird.

Mit der Frage der speziell behindertenspezifisch einsetzbaren Funktion eines (Wirtschafts-)Gutes im Zusammenhang steht der Grundsatz, dass die dadurch entstehenden Aufwendungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sein müssen (vgl. zB VwGH 29.7.2010, [2010/15/0003](#); UFS 2.9.2013, [RV/0035-S/13](#)). Es muss sich daher um „verlorenen“ Aufwand handeln, wovon dann nicht die Rede sein kann, wenn der Aufwand zu einem entsprechenden Vermögenswert geführt hat (VwGH 29.7.2010, [2010/15/0003](#)), somit also ein "Gegenwert" geschaffen wurde. Der Erwerb eines Gegenstandes bzw. (Wirtschafts-)Gutes stellt daher idR keine außergewöhnliche Belastung dar (VwGH 22.10.1996, [92/14/0172](#)). Dies gilt selbst dann, wenn das Wirtschaftsgut von einer beeinträchtigten Person entsprechend verwendet wird.

Bezüglich der Abgrenzung von einem handelsüblichen Schlafsystem zu einer behindertenspezifischen Vorrichtung ist auf die Ausführungen des VwGH in seiner Entscheidung vom 04.03.2009 (VwGH 04.03.2009, [2008/15/0292](#)) zu verweisen:

„Auch in Bezug auf die zwei Sets an Matratzen und die Motor-Lattenroste hat die belangte Behörde außergewöhnliche Belastungen mit der Begründung nicht anerkannt, es lägen keine behindertenspezifischen Vorrichtungen vor; die belangte Behörde spricht von handelsüblichen Schlafsystemen, die von nicht behinderten Personen gleichermaßen genutzt würden. Somit hat sie auch für diese Aufwendungen die Außergewöhnlichkeit und die Zwangsläufigkeit iSd 34 EStG 1988 nicht anerkannt. Dass der belangten Behörde hinsichtlich dieser Aufwendungen ein Rechtsirrtum vorzuwerfen wäre, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, weil er weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde erläutert, in welcher Weise die in Rede stehenden Sets über eine Standardausstattung hinausgehen und warum sie sich im Hinblick auf die Behinderung als erforderlich erweisen. Insbesondere im Hinblick auf den Motor-Lattenrost für die Ehefrau des Beschwerdeführers mag es sein, dass der Beschwerdeführer im fortgesetzten Verfahren Argumente für eine entsprechende Erforderlichkeit vortragen können.“

In der vom BF zitierten Entscheidung des BFH vom 9.8.1991, [III R 54/90](#) führt dieser aus, dass der Gesichtspunkt eines eventuellen Gegenwertes der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für die Anschaffung eines medizinischen Hilfsmittels als außergewöhnliche Belastung nicht in jedem Fall entgegensteht. *„Diene ein angeschafftes medizinisches Hilfsmittel aufgrund 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. Dies ergebe sich auch aus der Überlegung, dass ein medizinisches Hilfsmittel, das über einen längeren Zeitraum ausschließlich von einem Erkrankten genutzt worden sei und während dieser Zeit für Dritte keinen Vorteil gebracht habe, nach der allgemeinen Lebenserfahrung in vielen Fällen einen Marktwert kaum mehr besitze. Im vom BFH zu entscheidenden Fall spreche nach den getroffenen Feststellungen vieles dafür, dass den Aufwendungen des Klägers für das von ihm erworbene Bett mit motorgetriebener Oberkörperaufrichtung ein die steuerliche Berücksichtigung ausschließender Gegenwert nicht zukomme. Denn das Bett sei ausschließlich für den Kläger bestimmt und werde nur von diesem genutzt.“

Im Zuge der Beweiswürdigung wurde die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass ein elektrisch verstellbares Bett aufgrund der täglichen Dialysebehandlungen und der erforderlichen Positionsveränderungen bzw. Umlagerungen für den BF erforderlich ist.

Eine ärztliche Verordnung bzw. ein Ersatz durch einen Krankenversicherungsträger ist nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht zwingend erforderlich (vgl. in diesem Sinne etwa BFG 6.5.2016, [RV/1100626/2014](#) bzw. Kittl, Alternativmedizinische Behandlung als außergewöhnliche Belastung? BFG Journal 2015, 446 ff, zu alternativen Heilmethoden), zumal deren Fehlen die Zwangsläufigkeit noch schon vorweg ausschließt. Im Beschwerdefall wurde nachträglich auch ein ärztlicher Verordnungsschein vorgelegt und wurde von der zuständigen Versicherungsanstalt ein Kostenzuschuss geleistet.

Vom BF wurde ein im Möbelhandel erhältliches Doppelbett mit jeweils zwei Einlegerahmen mit Motor, Federelementen, Matratzen und Hussen zu einem Preis von € 7.578,00 erworben und als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Unter Berücksichtigung der in der Entscheidung des VwGH vom 04.03.2009, [2008/15/0292](#) getroffenen Aussagen und des vom Bundesfinanzgericht festgestellten Sachverhaltes, wonach ein elektrisch verstellbares Bett für die Positionsveränderungen bzw. Umlagerungen des BF erforderlich ist und dieses Bett zusätzlich zum nach wie vor im gemeinsamen Schlafzimmer der Familie bestehenden Ehebett angeschafft und in einem eigens für die Dialyse eingerichteten Zimmer (Behandlungsraum) aufgestellt wurde, stellt ein elektrisch verstellbarer Lattenrost für ein Einzelbett im gegenständlichen Fall eine behindertenspezifische Vorrichtung und somit eine außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes dar. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Entscheidung des VfGH vom 13.03.2003 (VfGH vom 13.03.2003, [B 785/02](#)) zu verweisen, wonach für ausschließlich behinderungsbedingte Mehraufwendungen der Gegenwertgedanke, der ansonsten bei außergewöhnlichen Belastungen zu beachten ist, nicht greifen kann.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde festgestellt, dass sich die Kosten eines Elektrorahmens bei einem Einzelbett beim gegenständlichen Schlafsystem auf € 1.511,00 belaufen und dass vom Krankenversicherungsträger ein Kostenersatz in Höhe von € 818,64

geleistet wurde. Es werden somit Aufwendungen in Höhe von € 692,36 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt.

Für die über den Betrag von € 1.511,00 hinausgehenden Anschaffungskosten des gegenständlichen Doppelbettes bzw. eines normalen handelsüblichen Schlafsystems umgelegt auf ein Einzelbett wurde, anders als etwa bei Rollstühlen, Prothesen oder behindertengerechten Umbauten, ein expliziter, für jedermann nutzbarer, messbarer, Gegenwert geschaffen und handelt es sich dabei auch nicht um behinderungsbedingte Mehraufwendungen. Dementsprechend liegt in den Betrag von € 1.511,00 übersteigenden Aufwendungen kein endgültiger Vermögensabfluss, sondern lediglich eine Vermögensumschichtung (Geldmittel gegen allgemein verwendbares Wirtschaftsgut) vor und es mangelt somit am Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung an sich (vgl. VwGH 04.03.2009, [2008/15/0292](#); BFG 13.07.2016, [RV/5100539/2016](#)).

Zum Verweis des BF auf die Rechtsprechung des FG Köln (Urteil vom 25.06.2013, 7 K 7879/99) ist festzuhalten, dass hier ein Widerspruch zur österreichischen Rechtslage vorliegt, da das FG Köln bei der Gegenwerttheorie auf den Wert im Zeitpunkt nach der Nutzung durch den Steuerpflichtigen abstellt. Die Ausführungen, wonach ein fremder Dritter schon aus hygienischen Gründen nicht bereit sei, eine gebrauchte Matratze samt Bezügen bzw. einen auf die Matratze abgestimmten Rahmen zu erwerben, sind nicht auf die anzuwendende österreichische Rechtslage übertragbar, da der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung bei der Gegenwerttheorie auf den Zeitpunkt der Anschaffung des Wirtschaftsgutes abstellt.

Zur Vollständigkeit sei angeführt, dass auch das FG Köln in der zitierten Entscheidung darauf hinweist, dass grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung nur für ein Bettsystem für den Kläger selbst vorliegt und nicht für die Anschaffung eines Bettsystems für die – in diesem Fall – Lebensgefährtin des Klägers. Dieser Entscheidung ist somit ebenfalls zu entnehmen, dass nur die Kosten eines elektrisch verstellbaren Lattenrostes für ein Einzelbett als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH vom 6.4.2016, [Ro 2016/16/0006](#) mit vielen weiteren Nachweisen).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 04.03.2009, [2008/15/0292](#); VwGH 29.7.2010, [2010/15/0003](#)), weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 1. Oktober 2020