

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 21.08.2014,
St.Nr. xxxx, betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013**

zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen
Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2013	Einkommen	16.754,87 €	Einkommensteuer	1.982,77 €
			anrechenbare Lohnsteuer	- 8.367,00 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-6.384,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem
als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses
Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist. Außerdem erhielt er laut Mitteilung der Pensionsversicherungsanstalt von Jänner bis Dezember dieses Jahres Bundespflegegeld in Höhe von 7.971,60 Euro.
2. In seiner **Einkommensteuererklärung 2013** machte er aus dem Titel der Behinderung (Querschnittslähmung) unter anderem Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel (583,70 Euro) und Kathetermaterial (1.259,14 Euro) geltend.
3. Im **Einkommensteuerbescheid 2013 vom 21.08.2014** wurden die entsprechenden Aufwendungen nicht anerkannt. Es wurde jedoch ein Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 726,00 Euro in Ansatz gebracht. Zur Nichtanerkennung der beantragten Aufwendungen wurde begründend ausgeführt, *dass bei Nahrungsergänzungsmitteln der Beitrag zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit nicht hinreichend erwiesen sei; die Aufwendungen für Pflegehilfsmittel seien mit dem Pflegegeld abgegolten.*
4. Dagegen erhob der Bf mit Schriftsatz vom 02.09.2014 **Beschwerde** und beantragte die **Anerkennung der außergewöhnlichen Belastungen in voller Höhe mit 13.215,71 Euro (darunter Nahrungsergänzungsmittel und Kathetermaterial)** ohne Selbstbehalt im Zusammenhang mit seiner kompletten Querschnittslähmung.
Begründend führte er aus, *dass das beantragte Sanitätsmaterial – wie schon die Jahre zuvor – sein Kathetermaterial beinhaltet, das nicht mit dem Pflegegeld gegenzuverrechnen sei. Dies habe lediglich mit Ausgaben für Pflegeleistungen durch geschultes Pflegepersonal zu erfolgen (Verweis auf Doralt, Jakom jeweils zu § 34 EStG). Der Betrag von 1.259,14 Euro sei daher in voller Höhe außergewöhnliche Belastung. Nahrungsergänzungsmittel und homöopathische Präparate seien ebenfalls außergewöhnliche Belastungen, die einem ärztlichen Behandlungsplan folgen würden (UFS 8.3.11, RV/0594-L/10), nach ärztlicher Weisung angeschafft worden seien und in unmittelbarem Zusammenhang mit der Querschnittslähmung stünden. Der im Bescheid gekürzte Betrag von 583,70 Euro stelle ausnahmslos Ausgaben im Zusammenhang mit der Querschnittslähmung dar. Da die Inkontinenzproblematik bei Querschnittsgelähmten das weit größere Problem als das der Lähmung der Extremitäten darstelle, weise er die Argumentation von sich, es fehle bei den Ausgaben für Nahrungsergänzungsmittel gegen Harnwegsinfekte dem Kriterium der Zwangsläufigkeit.*
5. Mit ausführlicher **Beschwerdevorentscheidung vom 10. 11.2014** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, wobei

dies hinsichtlich der Nahrungsergänzungsmittel vor allem damit begründet wurde, dass diesbezüglich kein Nachweis der Zwangsläufigkeit, dh einer unbedingten medizinischen Erforderlichkeit der Präparate mittels Vorlage einer ärztlichen Verordnung erbracht worden sei. Die Aufwendungen für Kathetermaterial würden keine Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung BGBl.Nr. 303/1996 darstellen, da sie regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht würden, wie Kosten für Pflegepersonal, nach LStR 851 aber auch Bettwäsche, Verbandsmaterialien, Hygieneartikel usw. Diese Aufwendungen würden durch das Pflegegeld abgegolten (Verweise auf Literatur und UFS-Entscheidung). Laut Recherche falle das Kathetermaterial unter den Begriff "Hygieneartikel" und stelle somit keine Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der VO dar; auch deshalb nicht, weil angenommen werden könnte, dass die Aufwendungen für das Kathetermaterial regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit bei einer 100%igen Querschnittslähmung verursacht würden. Die strittigen Aufwendungen für Kathetermaterial seien somit durch das Pflegegeld abgegolten.

6. Mit Schriftsatz vom 23.11.2014 stellte der Bf den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**) und beantragte die **Anerkennung der Aufwendungen für Kathetermaterial in Höhe von 1.259,14 Euro** als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt.

Begründend führte er wiederum aus, dass sein Kathetermaterial nicht mit dem Pflegegeld gegenzuverrechnen, sondern in voller Höhe außergewöhnliche Belastung sei. Pflegegeld sei lediglich mit Ausgaben für Pflegeleistungen durch geschultes Pflegepersonal gegenzuverrechnen. Es könne nicht darauf ankommen, ob man Kathetermaterial als Sanitätsbedarf, Hygienematerial, Hilfsmittel oder Heilbehandlung bezeichne. Auch ihm seien die RZ 839ff der EStR bzw. LStR bekannt. Es habe sich in den letzten Jahren nichts rechtlich Grundsätzliches geändert, was die steuerliche Absetzbarkeit der Ausgaben im Zusammenhang mit der Behinderung anlange. Bis inklusive 2012 sei das außer Zweifel gestanden. Das Kathetermaterial stelle ohne Zweifel Ausgaben im Zusammenhang mit seiner Behinderung dar und sei daher in voller Höhe außergewöhnliche Belastung. Hinsichtlich der Nahrungsergänzungsmittel verfüge er über keine entsprechende Verordnung mehr. Da es ihm nicht gelungen zu sein scheine, klar hervorzuheben, dass genau diese Präparate zwangsläufig und notwendig gewesen wären, um seine Inkontinenzprobleme in den Griff zu bekommen, solle in diesem Punkt die BVE rechtskräftig werden.

Der Bf beantragte daher, seiner Beschwerde hinsichtlich des Kathetermaterials stattzugeben.

Dem Vorlageantrag wurden ein Artikel/Doralt aus RdW 2014, 427, sowie eine Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Entwurf des 2. LStR-Wartungserlasses 2014 beigelegt.

7. Mit Vorlagebericht vom 16.12.2014 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

8. Mit **Schreiben vom 07.04.2015** teilte das Bundesfinanzgericht dem Bf mit, dass seinen Ausführungen, dass das Pflegegeld lediglich zur Finanzierung der pflegebedingten Mehraufwendungen zur Verfügung stehe, dadurch aber nicht behinderungsbedingter Sachaufwand abgedeckt werde, vollinhaltlich zuzustimmen sei (Verweis auf diesbezügliche Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes, zB OGH 25.01.2011, 8Ob50/10a).

Aufgrund der Gesetzes- bzw. Verordnungslage sei zu prüfen, ob es sich bei den Aufwendungen für Kathetermaterial um Kosten der Heilbehandlung handle, was im vorliegenden Fall naheliegend erscheine, weil die vom Bf angeführten Heilbehelfe bzw. Hilfsmittel im Falle der Querschnittslähmung nach entsprechenden Recherchen auch unter sozialversicherungsrechtlichen Gesichtspunkten der Heilbehandlung zuzuordnen seien. In diesem Zusammenhang wurde um Beibringung einer entsprechenden medizinischen Verordnung sowie abermalige Vorlage der Belege ersucht, weiters um Bekanntgabe und Nachweis, ob bzw. in welcher Höhe seitens des Sozialversicherungsträgers Ersätze geleistet wurden. Im Zusammenhang mit dem im angefochtenen Bescheid gewährten Behindertenfreibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wurde dem Bf mitgeteilt, dass dieser wegen des ganzjährigen Bezuges von Pflegegeld im Jahr 2013 nicht gewährt werden könne.

9. In seiner **Antwort vom 19.04.2015** wies der Bf darauf hin, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten für Kathetermaterial in Höhe von 1.259,14 Euro um diejenigen Kosten gehandelt habe, die ihm verblieben seien, nachdem der Bandagist die Verrechnung mit der Krankenkasse vorgenommen hatte. Das sei bei derartigen körperlichen Beeinträchtigungen die gängige Vorgangsweise.

Die entsprechenden Belege und Verordnungsscheine aus dem Jahr 2012 (Einmalharnsackerl, Katheterschlauchmaterial, Urinalkondome, sterile Lösungen für einen Bedarf von 3 Monaten) wurden dem Antwortschreiben beigelegt.

Zum Behindertenfreibetrag teilte der Bf mit, dass er diesen nicht geltend machen hätte wollen und dieser aufgrund der Komplexität der steuerlichen Geltendmachung von Ausgaben für Behinderung irrtümlich angeklickt worden sei. Da er ganzjährig Pflegegeld bezogen habe, stehe er ihm nicht zu.

10. Anlässlich einer **telefonischen Auskunft** des Bandagisten wurde mitgeteilt, dass bei verordnetem Kathetermaterial dem Kunden 10% als Selbstbehalt zu verrechnen seien. Bei den "Tender Wet"-Produkten handle es sich um Lösungampullen, die zur Sterilisation von Kathetern verwendet würden.

11. Nach Übersendung der Ermittlungsergebnisse an das Finanzamt teilte dieses mit **Schreiben vom 07.05.2015** mit, dass der Bf nach Vorlage der Verordnungsscheine des Kathetermaterials sowie der Rechnungen glaubhaft gemacht habe, dass die Aufwendungen hiefür Heilbehandlungskosten darstellen. Bei dem vom Bf verwendeten Material habe es sich laut Verordnungsscheinen um sog. Einmalharnsackerl (= Kathetersackerl) gehandelt. Des Weiteren sei klargestellt, dass es sich bei den Kosten in Höhe von 1.259,14 Euro um solche gehandelt habe, die dem Bf nach Verrechnung durch

den Bandagisten mit der Krankenkasse verblieben seien. Nach Ansicht des Finanzamtes könne der Beschwerde diesbezüglich daher stattgegeben werden. Der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 gewährte Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 könne wegen ganzjährigen Pflegegeldbezuges nicht gewährt werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Streitpunkt:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war ursprünglich die Nichtanerkennung von Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel und Kathetermaterial, die unter anderem aus dem Titel der Behinderung (Querschnittslähmung) als **außergewöhnliche Belastung** geltend gemacht worden waren, strittig.

In seinem Vorlageantrag schränkte der Bf sein Beschwerdebegehren insofern ein, als er die Nichtanerkennung der Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel mangels Vorliegens einer ärztlichen Verordnung akzeptierte, sodass zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens letztlich nur noch die **Anerkennung von Kathetermaterial** in Höhe von 1.259,14 Euro strittig war.

II) Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht legte seiner Entscheidung folgenden für die rechtliche Beurteilung wesentlichen Sachverhalt zugrunde, der sich aufgrund der Ermittlungsergebnisse im Rahmen des dargestellten Verfahrensablaufes ergab:

Der Bf bezog im Jahr 2013 neben seinen Pensionseinkünften auch ganzjährig Pflegegeld wegen seiner Behinderung infolge Querschnittslähmung.

In seiner Einkommensteuererklärung 2013 machte er aus dem Titel dieser Behinderung insgesamt 13.251,71 Euro an nachgewiesenen Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend. Darunter befanden sich Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 583,70 Euro und Kathetermaterial in Höhe von 1.259,14 Euro.

Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt nicht als Heilbehandlungskosten anerkannt, wobei den Kosten für Nahrungsergänzungsmittel die Zwangsläufigkeit abgesprochen wurde; die Aufwendungen für Kathetermaterial wurden als vom Pflegegeld abgegolten angesehen. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 wurde auch ein Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 726 Euro berücksichtigt.

In seiner Beschwerde gegen diesen Bescheid begehrte der Bf ursprünglich die Anerkennung der geltend gemachten Beträge für Nahrungsergänzungsmittel und Kathetermaterial, da diese Kosten zwangsläufig im Zusammenhang mit seiner Querschnittslähmung erwachsen wären, schränkte sein Begehrten aber nach Ergehen der Beschwerdevorentscheidung im Vorlageantrag mangels Vorliegens einer ärztlichen

Verordnung hinsichtlich der Nahrungsergänzungsmittel ein. Zu den Aufwendungen für Kathetermaterial betonte er, dass dieser Sachaufwand nicht vom Pflegegeld abgegolten sei.

Bei dem Kathetermaterial handelte es sich um Einmalharnsackerl, Urinal-Kondome, Katheterschlauchmaterial und Zubehör wie sterile Lösungen.

Für Querschnittsgelähmte ist die Anwendung von Kathetern die beste Möglichkeit einer Blasenentleerung und gewährleistet die Vermeidung eines Harnrückstaus in die Niere, der in vielen Fällen lebensbedrohend, jedenfalls aber gesundheitsgefährdend ist. Es handelt sich um eine Maßnahme, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile drohen würden.

Das Kathetermaterial war dem Bf im Zusammenhang mit seiner Querschnittslähmung ärztlich verordnet und, soweit vom Sozialversicherungsträger Ersätze geleistet worden waren, vom Bandagisten unter Verrechnung eines Selbstbehaltes von 10% an den Bf abgegeben worden. Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Kathetermaterial in Höhe von 1.259,14 Euro handelte es sich um jene Beträge, die dem Bf nach Verrechnung mit der Krankenkasse zur Zahlung verblieben waren.

III) Beweiswürdigung:

Dass es sich bei den ursprünglich strittigen **Nahrungsergänzungsmitteln** um solche handelte, bezüglich welche keine ärztliche Verordnung vorliegt, steht außer Streit und wurde diesbezüglich das Beschwerdebegehren vom Bf auch eingeschränkt.

Bei dem beschwerdegegenständlichen **Kathetermaterial** handelt es sich hingegen, wie sich aus den dem Bundesfinanzgericht repräsentativ vorgelegten ärztlichen Verordnungsscheinen ergibt, um ärztlich verordnetes Material, das großteils, wie den ebenfalls dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Rechnungen zu entnehmen ist, auch vom Sozialversicherungsträger ersetzt wurde (Verrechnung des Selbstbehaltes samt Vermerk "Verordnung").

Die Ersätze durch die Sozialversicherung sind auch ein Indiz dafür, dass die Aufwendungen für Kathetermaterial als zwangsläufig erwachsene Kosten für Heilbehandlung zu qualifizieren sind.

Dass die Anwendung von Kathetern bei Querschnittsgelähmten eine Maßnahme darstellt, die zur Erhaltung des Gesundheitszustandes dient, ergibt sich aus Internet-Recherchen (zB http://www.aerztezeitung.de/medizin/krankheiten/neuro-psychiatrische_krankheiten ; <http://www.eesom.com/go> ; <http://ihrurologe.at/spezielle-beschwerden/querschnittlahmung-und-neurologische-erkrankungen>).

Aus den vom Bf vorgelegten Belegen (Rechnungen des Bandagisten mit entsprechenden Vermerken samt Verordnungsscheinen) im Verein mit der Auskunft des Bandagisten, dass bei verordnetem Material nur der Selbstbehalt (10%) verrechnet werde, ist abzuleiten, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen für Kathetermaterial um die ihm nach Abzug der Ersätze des Sozialversicherungsträgers verbliebenen Beträge handelte.

Die Glaubhaftmachung wurde auch von der belangten Behörde als ausreichend anerkannt (siehe Stellungnahme vom 07.05.2015).

Dass der Bf im Jahr 2013 ganzjährig Pflegegeld bezogen hatte, ist unbestritten.

Der Abänderungsbedarf des Bescheides im Hinblick auf die Nichtanerkennung des **Behindertenfreibetrages** gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wegen ganzjährigen Pflegegeldbezuges wurde beiden Parteien im Rahmen des Parteiengehörs auf schriftlichem Wege zur Kenntnis gebracht und kein Einwand erhoben.

IV) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

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

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 lautet:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

....

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- 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.

Der Bundesminister für Finanzen kann 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.

§ 35 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eigene körperliche oder geistige Behinderung,

...

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

...

(5) An Stelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

...

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungswege Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie

körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

..."

Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die **Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303**, die in der Fassung BGBl II 1998/91 und BGBl II 2001/416 auszugsweise, wie folgt, lautet:

"§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eigene körperliche oder geistige Behinderung,

....

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) ...

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

...

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

..."

B) Erwägungen:

1) Zu den Nahrungsergänzungsmitteln:

Der Bf machte in seinem ursprünglichen Beschwerdebegehren Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel in Höhe von 583,70 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend.

Nahrungsergänzungsmittel könnten im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen allenfalls Heilbehandlungskosten darstellen.

Als **Kosten der Heilbehandlung** im Sinne des § 4 VO gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente etc., die der Heilung oder zumindest Linderung einer Krankheit dienen.

Aber nicht jede Behandlung einer Krankheit stellt eine Heilbehandlung dar, die einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich ist.

Gerade bei Nahrungsergänzungsmitteln bedarf es für eine Anerkennung im Hinblick auf das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale der Außergewöhnlichkeit bzw. Zwangsläufigkeit einer besonderen Glaubhaftmachung. Dies deshalb, weil die Einnahme von Nahrungsergänzungsmitteln in Zeiten gesteigerten Gesundheitsbewusstseins ganz allgemein für breite Bevölkerungsschichten als sinnvoll erachtet wird und heutzutage dementsprechend weit verbreitet ist.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen empfohlene Einnahme von Vitaminpräparaten kann daher zu einer außergewöhnlichen Belastung führen. Zur Glaubhaftmachung einer entsprechenden Außergewöhnlichkeit bzw. einer durch eine medizinischen Indikation bedingten Zwangsläufigkeit bedarf es in diesem Zusammenhang vielmehr der Vorlage konkreter ärztlicher Verordnungen im Rahmen eines ärztlichen Heilbehandlungsplanes (siehe UFS 12.04.2011, RV/1135-L/09; UFS 07.05.2008, RV/0507-F/07).

Der Beschwerdeführer konnte solche Verordnungen nicht vorlegen und hat nach einer ausführlichen Darlegung der rechtlichen Situation in der Beschwerdevorentscheidung sein diesbezügliches Beschwerdebegehr auch nicht mehr aufrechterhalten.

Eine Abänderung des angefochtenen Bescheides aus diesem Grunde hatte daher nicht zu erfolgen.

2) Zum Kathetermaterial:

Der Bf machte als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit seiner Querschnittslähmung unter anderem Aufwendungen für Kathetermaterial in Höhe von 1.259,14 Euro geltend.

Das Finanzamt anerkannte diese Aufwendungen unter Berufung darauf, dass dieses Material als Hygieneartikel zu werten und entsprechend der Verwaltungspraxis (Rz 851 LStR) als vom Pflegegeld abgegolten anzusehen sei, nicht.

Vorerst ist anzumerken, dass – wie bereits im ho. Schreiben vom 07.04.2015 dargelegt – den Ausführungen des Bf's vollinhaltlich zuzustimmen ist, dass das Pflegegeld lediglich zur Finanzierung der pflegebedingten Mehraufwendungen zur Verfügung steht, dadurch aber nicht behinderungsbedingter Sachaufwand abgedeckt wird. Diese Ansicht hat der Oberste Gerichtshof bereits in mehreren Entscheidungen bestätigt (siehe zB OGH 25.01.2011, 8Ob50/10a).

Die Aussage in Rz 851 LStR, dass Materialien wie Verbandsmaterial, Hygieneartikel etc. als "durch das Pflegegeld abgegolten" anzusehen wären, erscheint insofern tatsächlich missverständlich, hat aber auf den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens keinen Einfluss, zumal die LStR als bloße Verwaltungsanweisung keine über die Gesetzeslage hinausgehenden Rechte und Pflichten zu begründen vermögen.

Bei der Prüfung, ob die strittigen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, hatte sich das Bundesfinanzgericht ausschließlich an den unter Punkt A) zitierten gesetzlichen Bestimmungen bzw. den hierzu ergangenen Verordnungsbestimmungen zu orientieren.

Gemäß **§ 34 Abs. 6 EStG 1988** sind Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig, **soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen**.

Daraus ergibt sich, dass sämtliche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung **grundsätzlich** mit pflegebedingten Geldleistungen gegenzuverrechnen sind und dann ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können.

Eine **Ausnahme** sieht hier die aufgrund der Bestimmungen der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene **Verordnung über außergewöhnliche Belastungen** vor, wonach bestimmte Mehraufwendungen nicht um diese pflegebedingten Geldleistungen zu kürzen sind (§ 1 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen).

Nach deren § 4 sind dies unter anderem **nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung**.

Im gegenständlichen Fall drängte sich aufgrund der Schilderungen des Bf's die Frage auf, ob bzw. inwieweit die Aufwendungen für Kathetermaterial nicht als Kosten für Heilbehandlung zu qualifizieren wären, zumal derartige Heilbehelfe bzw. Hilfsmittel nach ho. Recherchen auch unter sozialversicherungsrechtlichen Gesichtspunkten im Falle einer Querschnittslähmung der Heilbehandlung zuzuordnen sind und dies jedenfalls eine gewisse Indizwirkung darstellt (siehe hiezu auch *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm. 78, Stichwort "Krankheitskosten").

Als **Kosten der Heilbehandlung** im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im 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 (BFG 29.04.2014, 5100683/2012; *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 35 Anm. 69; Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 35 Rz 27).

Der Begriff "**Hilfsmittel**" umfasst die sozialversicherungsrechtlichen Begriffe "Heilbehelfe" und "Hilfsmittel". Heilbehelfe sind nach § 137 ASVG solche Behelfe, die der Heilung, Linderung oder Verhütung von Verschlimmerungen der Krankheit dienen, während Hilfsmittel im Sinne des § 154 Abs. 1 ASVG erst nach Abschluss des Heilungsprozesses zum Einsatz gelangen (OGH 8.11.2011, 10 Ob S 70/11h). Die sozialversicherungsrechtliche Unterscheidung zwischen "Krankheit" und "Gebrechen" ist aber steuerrechtlich nicht maßgebend (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 35 Anm. 66).

Wesentlich erscheint, dass die "**Heilbehandlung**" nicht nur unmittelbar therapeutische, sondern auch diagnostische und physikalische Maßnahmen umfasst. Auch technische Hilfsmittel der Heilbehandlung sind vom Begriff der "Heilbehandlung" im weiteren Sinn umfasst (OGH 14.08.1996, 6Ob2117/96h).

Aus obigen Ausführungen ergibt sich, dass **auch Aufwendungen für Hilfsmittel bzw. Heilbehelfe, die zur Heilbehandlung eingesetzt werden**, zu den Kosten für Heilbehandlung gehören.

Heilbehandlungskosten liegen nämlich dann vor, wenn mit den Heilbehandlungen versucht wird, den durch die Behinderung verursachten Gesundheitszustand zu stabilisieren und zu erhalten (VwGH 03.08.2004, 99/13/0169).

Bei Dauerbehinderungen werden im Sinne der VwGH-Judikatur zur Heilbehandlung von Krankheiten auch die typischerweise anfallenden Kosten für Maßnahmen zu berücksichtigen sein, ohne deren Anwendung ernsthafte gesundheitliche Nachteile feststehen oder sich konkret abzeichnen (BFG 09.07.2012, RV/5100975/2012).

Die Anwendung von Kathetern ist – wie Internetrecherchen (siehe Beweiswürdigung) bestätigen – für Querschnittgelähmte die beste Möglichkeit einer Blasenentleerung und gewährleistet die Vermeidung eines Harnrückstaus in die Niere, der in vielen Fällen lebensbedrohend, jedenfalls aber gesundheitsgefährdend ist.

Wenn die Anschaffung von Kathetermaterial also - wie im gegenständlichen Fall - unzweifelhaft zur Linderung oder Verhütung von Verschlimmerungen der Krankheit bzw. des Gebrechens sowie zur Vermeidung von ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen dient, sind die entsprechenden Aufwendungen als **Kosten der Heilbehandlung** zu qualifizieren.

Gemäß § 1 Abs. 3 iVm § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind solche Mehraufwendungen **nicht um die pflegebedingten Geldleistungen zu kürzen** und können zusätzlich zu den bereits anerkannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

Im **Ergebnis** bedeutet dies, dass die Aufwendungen für Kathetermaterial im gegenständlichen Fall als Heilbehandlungskosten neben dem Pflegegeld als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen und die "nachgewiesenen Kosten aus eigener Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastung" laut Erkenntnis folgendermaßen zu berechnen sind:

Nachgewiesene Kosten aus eigener Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen laut angefochtenem Bescheid	11.372,87 €
+ Kosten/Kathetermaterial	+1.259,14 €
Nachgewiesene Kosten aus eigener Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen laut Erkenntnis	12.632,01 €

3) Zum Freibetrag wegen eigener Behinderung:

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 wurde neben dem Pauschbetrag laut § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.280 Euro (Kfz) und den nachgewiesenen Kosten aus Behinderung laut Verordnung auch der Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 726 Euro in Ansatz gebracht.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 kann dieser Freibetrag jedoch nur gewährt werden, wenn keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld etc.) bezogen wird.

Der Bf hat – wie in den Vorjahren – im Jahr 2013 ganzjährig **Pflegegeld** bezogen und wurde der angesprochene Freibetrag offensichtlich irrtümlich berücksichtigt.

Im Rahmen des Parteiengehörs wurde von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens übereinstimmend der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes beigeplichtet, dass dieser Betrag aufgrund der eindeutigen Bestimmung des § 35 Abs. 3 EStG 1988 nicht zusteht und der angefochtene Bescheid diesbezüglich zu berichtigen bzw. abzuändern ist.

V) Zur Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Verfahren war strittig, ob die Aufwendung für Kathetermaterial Kosten der Heilbehandlung darstellen. Diese Qualifikation war eine Frage der Beweiswürdigung, die jeweils bezogen auf das tatsächliche Geschehen im Einzelfall (vor allem im Hinblick auf die Art der Krankheit bzw. Behinderung) zu lösen war. Insofern lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 29. Mai 2015