

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache BF über die Beschwerde vom 20.04.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 23.03.2017 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang:

Der Abgabepflichtige erklärte im Jahr 2016 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit der für dieses Jahr eingereichten Einkommensteuererklärung beantragte er u.a. Ausgaben für einen Tennisrollstuhl in Höhe von € 3.889,92 (incl. 20 % MWSt) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (KZ 476).

In dem am 23.03.2017 ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2016 blieben diese Aufwendungen unberücksichtigt. Dies mit der Begründung, die Kosten für den "*behinderungsbedingt in Anspruch genommenen Tennisrollstuhl*" seien nicht zwangsläufig erwachsen. Der "*Tennismaßrollstuhl*" sei ein Sportgerät und die Kosten hiefür als solche der Lebensführung zu qualifizieren.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wurde eingewendet, der Rollstuhl werde nicht nur zum Tennisspielen, sondern auch "*für größere Runden zum Spazieren fahren*" benötigt. Der Beschwerdeführer müsse auf Anraten seines Arztes im Hinblick auf sein Übergewicht und den Bluthochdruck regelmäßig Sport betreiben. Dies sei für einen Rollstuhlfahrer ohne Geräte nicht möglich.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens (vom 19.06.2017) legte der Beschwerdeführer den Arztbrief vor und teilte mit, keinerlei "Zuschüsse, Spenden oder Sonstiges" für den Rollstuhl erhalten zu haben. Er habe außer dem Tennisrollstuhl noch zwei weitere "Alltagsrollstühle", die aber für die Sportausübung ungeeignet seien.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 04.07.2017 wurde der Tennisrollstuhl weiterhin als Sportgerät, das nicht nur als Heilbehelf genutzt werden könne, sondern im Allgemeinen der Verbesserung der körperlichen Fitness diene, wie etwa Fahrräder, Hometrainer und ähnliches, beurteilt. Der vorgelegte Arztbrief enthalte lediglich eine Empfehlung zur vermehrten Sportausübung. Eine Verordnung oder Verschreibung eines Tennisrollstuhles liege nicht vor. Es sei in der Entscheidungsfreiheit des Beschwerdeführers gelegen, die Anschaffung des Rollstuhles vorzunehmen oder zu unterlassen. Eine Zwangsläufigkeit sei insofern nicht vorgelegen.

Der als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe vom 31.07.2017 ist die "*Verordnung Heilbehelfe-Hilfsmittel*" des behandelnden Arztes beigelegt. Ergänzend führte der Beschwerdeführer aus, es gebe viele Beispiele sportlicher Betätigung, die nahezu jedermann ("*sogar ein Amputierter mit Prothese*") ohne Zuhilfenahme von Sportgeräten ausüben könne (z.B. Tennisspielen, Walken), nur eben nicht ein Rollstuhlfahrer. Es stelle sich die Frage, ob ein Tennisrollstuhl ein Sportgerät sei.

## **II. Sachverhalt:**

Der Beschwerdeführer ist - nach einem Unfall - körperbehindert (laut vorgelegter ärztlicher "*Verordnung Heilbehelfe-Hilfsmittel*"): traumatischer Querschnitt Th12, Übergewicht, Bluthochdruck). Das Ausmaß der Behinderung (Minderung der Erwerbsfähigkeit) beträgt 80 %. Er benötigt einen Rollstuhl.

Der dem Finanzamt vorgelegte Arztbrief enthält folgendes "*Ärztliche Attest*":

*"Ich [Arzt] bestätige, dass o.g. Patient [Beschwerdeführer] aus medizinischen Gründen bei Übergewicht und labilem Bluthochdruck zur regelmäßigen Sportausübung angehalten ist. Auf Grund seiner körperlichen Konstitution ist zur Ausübung des Tennissports die Verwendung eines Tennisrollstuhles notwendig".*

Der Beschwerdeführer erwarb - zusätzlich zu den bereits vorhandenen beiden "Alltagsrollstühlen" (so die Bezeichnung in der Eingabe des Beschwerdeführers vom 21.06.2017) - einen speziell auf ihn angepassten Rollstuhl, der in der vorgelegten Rechnung der Lieferfirma (datiert mit 02.12.2016) wie folgt beschrieben ist:

*"Tennismaßrollstuhl ... aus hochfestem Aluminium 7020 mit 26" Rädern, mit Schwalbe Bereifung, Skaterrollen vorne und hinten. In Zentimeterschritten in Höhe und Tiefe einstellbar, Gewicht ca. 9,5 kg, Bespannung Perlon, Rückenbespannung mit Klett einstellbar, mit heavy-duty Steckachse".*

Mit dem bekämpften Bescheid hat das Finanzamt den Tennisrollstuhl als "Sportgerät, welches nicht nur als Heilbehelf genutzt werden könne, sondern im Allgemeinen der

*Verbesserung der körperlichen Fitness diene, wie etwa Fahrräder, Hometrainer und ähnliches*" beurteilt. Den Aufwendungen wurde mangels Zwangsläufigkeit die steuerliche Berücksichtigung versagt.

### **III. Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten samt den darin befindlichen Eingaben des Beschwerdeführers und ist unbestritten.

### **IV. Rechtslage:**

§ 34 Abs. 1 EStG 1988: 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).

§ 34 Abs. 2 EStG 1988: Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

§ 34 Abs. 3 EStG 1988: Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988: Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. ...

Gemäß § 35 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch (u.a.) eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 ergangen.

Nach § 1 Abs 1 Teilstrich 1 der Verordnung sind die in den §§ 2 bis 4 genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der

Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Nach § 1 Abs 2 der Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Nach § 1 Abs 3 sind Mehraufwendungen gem. §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu kürzen.

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

## V. Erwägungen:

Der Grad der Behinderung beträgt beim Beschwerdeführer 80 % und liegt damit über der in § 1 Abs 2 der genannten Verordnung über außergewöhnliche Belastungen bestimmten Grenze. Die beim Beschwerdeführer nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sind daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, sofern diese aus seiner eigenen körperlichen Behinderung resultieren.

Strittig ist, ob es sich bei den Ausgaben des Beschwerdeführers für den Tennisrollstuhl um "*nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel)*" im Sinne obgenannter Verordnung handelt.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis VfGH 13.03.2003, B 785/02 ausgeführt, dass der Begriff der "*nicht regelmäßig anfallenden Hilfsmittel*" in § 4 der Verordnung "*in einem weiten Sinn interpretiert*" werden müsse. In diesem Erkenntnis hatte der Gerichtshof die Abzugsfähigkeit von Mehraufwendungen für die behindertengerechte Einrichtung eines Badezimmers als außergewöhnliche Belastung zu beurteilen. Eine gesetzeskonforme Interpretation des § 4 der Verordnung führe zum Ergebnis, dass unter den dort verwendeten (durch den Klammerausdruck nur beispielhaft erläuterten) Begriff "*Hilfsmittel*" auch sanitäre Einrichtungsgegenstände fallen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind.

Der Begriff kann iSd § 154 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) verstanden werden (Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 35 Rz 25 mit Hinweis auf UFS 02.05.05, RV/0067-G/03; vgl. zB auch BFG 17.02.2017, RV/3100316/2016; BFG 09.08.2017, RV/4100695/2015). Hingewiesen sei auch auf die Erkenntnisse BFG 28.02.2018, RV/6100315/2017, mit welchem das Bundesfinanzgericht einen Elektrorollstuhl zum Tennisspielen iZm einer Gehunfähigkeit (Ausmaß der Behinderung 70 %) als Behindertenhilfsmittel eingestuft hat und BFG 18.07.2013, RV/0274-F/12, mit welchem Aufwendungen eines querschnittgelähmten Beschwerdeführers für ein Motor-Handbike als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden.

Als Hilfsmittel sind demnach 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 Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen. Darunter fallen beispielsweise Badelifte, Blindenführhunde, Bruchbänder, Hörgeräte, Körperersatzstücke, Krankenfahrstühle, Krücken, orthopädische Behelfe, Prothesen, Rollstühle und Stützapparate (Jakom/Baldauf EStG, 2012, aaO; Müller, Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 8/1998, S. 239).

Der hier zu beurteilende Tennisrollstuhl stellt ein solches Hilfsmittel dar. Er bildet auf Grund seiner Bauweise (stabilere Ausführung als die bereits vorhandenen Rollstühle, Sturz der Räder, Stützräder vorne und hinten, Maßanfertigung für den Benutzer, Verstellbarkeit der Sitzschale) die Voraussetzung dafür, dass sich der Beschwerdeführer überhaupt sportlich betätigen kann. Der Beschwerdeführer ergänzte dazu (Beschwerde vom 19.04.2017), er benötige den Rollstuhl "*nicht nur zum Tennisspielen, sondern auch für größere Runden zum Spazierenfahren*".

Für die anderslautende Stellungnahme des Finanzamtes in der Beschwerdevorlage, wonach der Rollstuhl "*ausschließlich zum Tennisspielen verwendet*" werde, fehlt es an entsprechenden Feststellungen. Die - vom Finanzamt in Abrede gestellte - Zwangsläufigkeit der Anschaffung ergibt sich u.a. aus der dem Vorlageantrag angefügten ärztlichen "*Verordnung Heilbehelfe - Hilfsmittel*". Schließlich sei darauf hingewiesen, dass selbst das Finanzamt in der Begründung des bekämpften Bescheides vom "*behinderungsbedingt in Anspruch genommenen Tennismaßrollstuhl*" spricht.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der fraglichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gegeben sind. Hinsichtlich der anderen Beschwerdepunkte wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 04.07.2017 verwiesen, die insofern als integrierender Bestandteil dieser Entscheidung zu sehen ist.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben. Die Berechnung der Einkommensteuer 2016 ist dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

## **VI. Zulässigkeit einer 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.

Zur Frage der Beurteilung von Wirtschaftsgütern als Behindertenhilfsmittel bzw. als Hilfsmittel iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen besteht umfangreiche, einheitliche Rechtsprechung (vgl. die im Erkenntnis zitierten Entscheidungen), von welcher nicht abgewichen wird.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 16. Juli 2018