



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau AB, wh. in W, vom 22. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 25. Mai 2009, betreffend Einkommensteuer 2008 (Arbeitnehmerveranlagung zu St.Nr.XXXX), entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 6.5.2008 u.a. neben dem Freibetrag wegen Behinderung gem. § 35 Abs.3 EStG 1988 (50 %-ige Erwerbsminderung laut vorliegendem Behindertenpass Nr.XYXY) auch (unter der Kz. 476) nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung iHv € 1.551,81. Laut (über Vorhalt des Finanzamtes) vorgelegter Kostenaufstellung sind darunter u.a. die Anschaffungskosten für einen ergonomischen Bewegungshocker iHv € 250,00 sowie für einen Vitalsitzfunktionssessel iHv € 557,74, .zusammen € 807,74, enthalten.

Das Finanzamt Braunau Ried Schärding sah in seinem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 25.5.2009 - neben dem Freibetrag (Pauschalsatz) wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs.3 EStG 1988) von € 243,00- lediglich Kosten iHv € 744,07 aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen als nachgewiesen an, schied also die

Anschaffungskosten für den Bewegungshocker und den Vitalsessel aus, wobei es dies folgendermaßen begründete:

Gem. § 4 der erwähnten Verordnung seien nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) und Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Zu den Heilbehandlungskosten iSd Verordnung zählten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten sowie Kosten für Medikamente im Zusammenhang mit der Behinderung. Die im vorliegenden Fall beantragten Kosten für den ergonomischen Bewegungshocker sowie den Sessel mit Vitalsitzfunktion stellten hingegen keine begünstigte außergewöhnliche Belastungen dar.

Gegen diesen Bescheid erhob die Steuerpflichtige fristgerecht am 22.6.2009 Berufung und führte dazu in Bezug auf die im erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheid nicht anerkannten Kosten aus: Laut Bescheinigung des Bundessozialamtes sei bei ihr ab 2006 infolge eines Bandscheibenvorfalles eine Erwerbsminderung gegeben. In diesem Zusammenhang seien von ihr im Jahr 2008 die Anschaffungskosten für einen Sessel mit Vitalsitzfunktion sowie ein ergonomischer Bewegungshocker iHv € 807,74 als besondere zusätzliche Aufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) iSd § 35 EStG 1988 iVm § 4 der VO beantragt worden. Dabei handle es sich um Gegenstände und Vorrichtungen, welche geeignet seien, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen. Laut beiliegendem Befund von Herrn Prof. Dr. KH, Facharzt für Neurochirurgie in Linz, vom 4.3.2008 („...Die Patientin ist Kindergärtnerin und muss immer auf kleinen Sesseln und Tischen sitzen. Das ist aus neurochirurgischer Sicht sehr ungünstig. Entsprechende arbeitsmedizinische Veranlassungen wären wünschenswert...“) würden in ihrem Fall aus neurologischer Sicht ergonomisch geeignete Gegenstände empfohlen, um die mit ihrer Behinderung verbundenen Beeinträchtigung zu beseitigen; diese Empfehlung sei sowohl bei ihrem Dienstgeber (aus arbeitsmedizinischer Sicht) als auch in ihrem privaten Interesse umgesetzt worden. Es werde daher um Anerkennung der Anschaffungskosten (€ 807,74) für die beiden in Rede stehenden Gegenstände gem. § 35 EStG 1988 iVm § 4 der Verordnung dazu ersucht, da es sich dabei um mit der Behinderung verbundene Beeinträchtigungen beseitigende Hilfsmittel handle.

Über Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes vom 13.6.2009, eine ärztliche Verordnung bezüglich der beantragten Kosten für den Bewegungshocker und den Sessel mit Vitalsitzfunktion vorzulegen sowie hierfür erhaltene Ersätze bekannt zu geben, legte die Berufungswerberin zum einen eine (mit 10.8.2009 datierte) „ärztliche Bestätigung“ der Arztpraxis Dr.R vor, wonach nach zweimaliger Diskus-Operation postoperativ weiter bestehender Wirbelsäulenproblematik mit Schmerzen und Bewegungseinschränkung

hausärztlicherseits ein Bewegungshocker und ein Sessel mit Vitalfunktion angezeigt sei, und teilte zum anderen mit, dass für die Anschaffung der in Rede stehenden Gegenstände seitens der Krankenversicherung keine Kostenersätze geleistet worden seien.

Das Finanzamt Braunau Ried Schärading wies daraufhin in seiner Berufungsvorentscheidung vom 31.8.2009 die Berufung als unbegründet ab, wobei es als Begründung nach Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen (§ 34 Abs.1 und 2, § 35 Abs.5 EstG 1988, § 4 der Verordnung zu §§ 34, 35, BGBl. Nr.303/1996) im Wesentlichen auf die Definition des Begriffs „Hilfsmittel“ iSd erwähnten Verordnung verwies: Darnach seien Hilfsmittel nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet seien, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundene Beeinträchtigung zu beseitigen. Allein die Bezeichnung „Hilfsmittel“ stelle darauf ab, dass es sich um Güter handeln müsse, die so beschaffen seien, dass sie nur für kranke bzw. behinderte Personen verwendet werden könnten. Im gegenständlichen Fall stehe zwar außer Frage, dass „bewegtes Sitzen und der dadurch mögliche permanente Haltungswechsel“ den Rücken und die Bandscheiben stärke, den Kreislauf anrege und die Muskulatur aufbaue, jedoch handle es sich dabei zweifellos um „normale“ Sitzgelegenheiten, die von jedermann benützt werden könnten. Es seien außerdem seitens der Krankenkasse hierfür keine Ersätze geleistet worden und liege auch keine ärztliche Verordnung, sondern lediglich eine ärztliche Empfehlung vor, also Indizien für die Annahme, dass es sich um keine „Hilfsmittel“ im Sinne obzittierter Verordnung handle.

Nach (am 3.9.2009 erfolgter) Zustellung dieser Berufungsvorentscheidung beantragte die Berufungswerberin rechtzeitig in ihrer an das Finanzamt Braunau Ried Schärading gerichteten Eingabe vom 22.9.2009, gem. § 276 Abs.2 BAO ihre Berufung der zuständigen Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und führte darin ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen im Wesentlichen noch aus: Sowohl der Unabhängige Finanzsenat (insbes. in seiner Entscheidung vom 9.11.2007, RV/0581-S/07) als auch der Verfassungsgerichtshof (in seinem Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02) habe ausgesprochen, dass die gesetzeskonforme Interpretation des § 4 der betreffenden Verordnung ein ausdehnendes Verständnis des Ausdrucks „nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel“ gebiete und der Klammerausdruck „Rollstuhl, Hörgerät...“ nur eine beispielhafte Erläuterung sei. Noch weiter sei im übrigen der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169, gegangen, als er die von einem an multipler Sklerose leidenden Steuerpflichtigen geltend gemachten Heilbehandlungskosten bereits im Begriff „Aufwendungen für Hilfsmittel“ als gedeckt angesehen habe. Setze man diese höchstgerichtliche Rechtsprechung in Beziehung zum Streitfall, müsse ein Größenschluss überzeugen: Wenn schon Kosten für Medikamente und Behandlungen unter den Heilbehandlungsbegriff zu subsumieren seien, so

müsse dies erst recht für einen ergonomischen Bewegungshocker sowie einen Sessel mit Vitalsitzfunktion gelten, welcher zudem laut ärztlicher Bestätigung im gegenständlichen Fall die „Wirbelsäulen-Problematik mit Schmerzen und Bewegungseinschränkungen“ verbessere und daher auch aus hausärztlicher Sicht empfohlen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Letzteres ist insofern gegeben, als die Belastung den vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Absatz 4).

Gemäß § 35 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners hat und weder er selbst noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

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

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese tatsächlichen Kosten gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 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 Berufszeitraum 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 deren § 4 wird normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung in nachgewiesenem Ausmaß zu berücksichtigen sind, und zwar nach § 1 Abs. 3 der Verordnung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988.

Im gegenständlichen Fall wurden der Berufungswerberin entsprechend dem Grad ihrer Behinderung im Ausmaß von 50% der pauschale Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 iHv. € 243,00 gewährt sowie nachgewiesene Kosten (hauptsächlich Therapiekosten und Kosten von damit zusammenhängenden Krankenhausaufenthalten) aus der eigenen Behinderung iHv. zusammen € 744,07 zu Recht als "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel bzw. Kosten der Heilbehandlung" iSd obzitierten Verordnung anerkannt.

Strittig ist hingegen, ob die darüber hinaus geltend gemachten Aufwendungen von zusammen € 807,74 für die Anschaffung eines „ergonomischen Bewegungshockers“ (lt. Rechnung Nr.080420 der Fa. LE vom 3.3.2008: € 250,00 für 1 St. „LW 2“) sowie eines „Sessels mit Vitalsitzfunktion“ (lt. Rechnung Nr. 80416 der Fa. FCH vom 26.3.2008: € 557,74 für „1 St. Sessel EV“) als Heilbehandlungskosten bzw. als Kosten für Hilfsmittel im Sinn des § 4 der oben angeführten Verordnung des Bundesministers für Finanzen einzustufen sind.

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 demgegenüber nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen.

Im Berufungsfall steht fest, dass die beiden in Rede stehenden, von der Berufungswerberin erworbenen Sitzmöbel weder auf Grund einer ärztlichen Verordnung angeschafft wurden noch deren Verwendung Inhalt bzw. Bestandteil eines medizinischen Therapieplans sind. Die

Berufungswerberin hat weder im Zuge der Antragstellung noch in der Berufung Derartiges behauptet, sondern in ihrer Eingabe vom 22.6.2009 sowie in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 10.8.2009 darauf hingewiesen, dass ihr einerseits von ihrem sie wegen ihres Gebrechens (Bandscheibenvorfall) behandelnden Facharzt für Neurochirurgie die Anschaffung ergonomisch geeigneter Gegenstände „empfohlen“ worden sei und andererseits auch laut ihrem Hausarzt ein Bewegungshocker und ein Sessel mit Vitalsitzfunktion „angezeigt“ sei.

Dazu ist festzustellen, dass sowohl in dem von der Berufungswerberin vorgelegten fachärztlichen Befund vom 4.3.2008 als auch in der von ihr schließlich beigebrachten „ärztlichen Bestätigung“ vom 10.8.2009 lediglich die Anschaffung der in Rede stehenden Sitzmöbel angeraten bzw. empfohlen worden sind, eine Verordnung eines befugten Arztes, aus dem hervorgeht, dass die Anschaffung des „Hilfsmittels“ als unabdingbar für den Heilerfolg angesehen wird (und wodurch allfällige Zweifel an der Zwangsläufigkeit dieser Anschaffung jedenfalls beseitigt werden würden), jedoch –entgegen der diesbezüglichen in der Eingabe vom 10.8.2009 enthaltenen Behauptung der Berufungswerberin- keines der beiden genannten Schreiben darstellt. Ein weiteres Indiz hierfür stellt außerdem der Umstand dar, dass die Berufungswerberin -ihren eigenen Angaben nach- für die Anschaffung der beiden Gegenstände seitens der öffentlichen Krankenkasse keinerlei Kostenersatz erhalten hat.

Ohne ärztliche Verordnung und ohne Kostenersatz durch die Krankenkasse ist im hier zu beurteilenden Fall eine Einstufung der in Rede stehenden Sitzmöbel als „Hilfsmittel“ jedoch deshalb nicht möglich weil diese keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse behinderter Personen abgestimmte Beschaffenheit haben (UFS vom 17.12.2008, RV/0158-L/07 u. RV/0230.L/08), sondern deren Verwendung auf Grund besonderer Eigenschaften lediglich als Beitrag zum Wohlbefinden allgemein empfehlenswert sein kann.

Grundsätzlich ist hiezu erläuternd Folgendes auszuführen: Um Kosten, die einem Steuerpflichtigen in Zusammenhang mit seiner Krankheit erwachsen, als außergewöhnliche Belastung qualifizieren zu können, bedarf es einer vermögensmindernden Ausgabe (siehe auch Hofstätter- Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, III C, § 34 Abs. 1 Tz. 3). Darunter sind Ausgaben zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind (u.a. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden (siehe u.a. VwGH 11.1.1980, 513/79). Diese "Gegenwerttheorie" findet dort ihre Grenze, wo das neu geschaffene bzw. angeschaffte Wirtschaftsgut bloß eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat (vgl. VwGH 11.1.1980, 513/79). Darunter fallen

Wirtschaftsgüter, die nur für den eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft werden und grundsätzlich für jemand anderen keinen Nutzen darstellen, wie z.B. Prothesen, Brillen, Hörhilfen bzw. solche Wirtschaftsgüter, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheiten nur für Behinderte verwendet werden können (wie etwa ein Rollstuhl oder ein spezifisch auf ein behindertes Kind „ zugeschnittenes“, d.h. in Einzelanfertigung hergestelltes Therapie-Dreirad) (UFS vom 19.11.2007, RV/0581-S/07).

Da es sich bei den von der Berufungswerberin angeschafften Sitzmöbel jedoch um marktgängige, handelsübliche Produkte handelt, die auch bei gesunden Personen zur Steigerung des körperlichen Wohlbefindens bzw. zur Vermeidung von Haltungsschäden (vornehmlich beim Sitzen) (lt. dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Produktbeschreibungen: „...Die Stehhilfe „LWWS“ macht Sie rundum frei und beweglich. Die speziell geformte, konkave Sockelplatte wippt nach allen Seiten und erlaubt kontrollierte Balance ausgehend von der Körpermitte. Mit der stufenlosen Höhenverstellung haben Sie für jede Tätigkeit oder Körpergröße immer die richtige Sitzhöhe. Der Sattelsitz stützt und gibt optimale Beinfreiheit....“; „...Durch starres und falsches Sitzen werden die Bandscheiben und die Wirbelsäule stark belastet...Durch Beckenkipfung richtet sich die Wirbelsäule auf- die Bandscheiben und die Wirbelsäule werden somit entlastet...Stärkung der Muskeln auf dem Vitalsitz im Alltag...Durch das Sitzen auf dem Vitalsitz werden die Muskeln schonend, aber effektiv trainiert...Der Vitalsitz von FCHX fördert die gesunde Sitzhaltung durch Bewegung und leichtes Kippen der Sitzfläche....“ beitragen können, trifft die oben beschriebene Ausnahme hier nicht zu (vgl. dazu auch UFS vom 20.3.2008, RV/0289-G/06 „....Auch bei einem behinderten sind die Kosten der Anschaffung eines Hometrainers keine außergewöhnliche Belastung, selbst wenn die Benützung eines solchen Geräts auf Anraten eines Arztes erfolgt. Der Hometrainer stellt nämlich ein auch für andere Personen nutzbares Wirtschaftsgut dar, weshalb die Verausgabung der Anschaffungskosten hierfür nicht zu einer Vermögensminderung, sondern nur zu einer Vermögensumschichtung führt. Zudem mangelt es am Merkmal der Außergewöhnlichkeit, da zahlreiche Personen derartige Geräte etwa zur Erhaltung oder Erlangung allgemeiner Fitness, aus Trainingsgründen oder auch aus medizinischen Gründen (etwa zur Vermeidung oder Beseitigung von Übergewicht) verwenden...“ sowie Baldauf/Jakom, Rz.26 zu § 35 „...Der Begriff Hilfsmittel kann iSd § 154 ASVG verstanden werden... Um kein Hilfsmittel handelt es sich bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gegenstand nicht mehr unterscheidet und für jedermann nutzbar ist...“).

Obwohl die oben dargestellte positive Auswirkung der betreffenden Sitzmöbel auf den Gesundheitszustand der Berufungswerberin nicht angezweifelt wird, ist aus den angeführten Gründen eine steuerliche Berücksichtigung der hierfür getätigten Aufwendungen weder nach §

4 der Verordnung zum § 34 Abs.6 EStG 1988 noch nach den allgemeinen Regeln des Art.34 leg. cit. möglich.

Aus den angeführten Gründen war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. November 2009