



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Ernst Bauer, Dr. Harald Sippl und KR Gregor Ableidinger über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 nach der am 21. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist und beantragte im Rahmen seiner Arbeitnehmererklärung für das Jahr 2009 die Kosten für die Anschaffung eines Liegefahrrades mit Elektromotor (€ 5.492,00), eines Crosstrainers (€ 809,99) und Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung (€ 2.340,00) als außergewöhnliche Belastung. Der Grad der Behinderung wird mit 100% angegeben.

Der Bw. legte folgende Rechnung des Herstellers des Liegefahrrades mit Elektromotor vor:

Position	Artikelname	Anzahl	Einzelpreis	Gesamtpreis
1	Mad Max, hinten Marathon Plus, Ergo Lenker	1	€ 2.990,00	€ 2.990,00
2	Aerflowauflage	1	€ 69,00	€ 69,00
3	Schutzbleche vorne und hinten SKS	1	€ 99,00	€ 99,00
4	Spezialgepäckträger handmade pulverbeschichtet incl Lowrider	1	€ 139,00	€ 139,00

5	Lichtanlage mit Dynamo und Standlichtfunktion	1	€ 109,00	€ 109,00
8	Kopfstütze flexibel, gepolstert	1	€ 59,00	€ 59,00
9	Magnetpedale	1	€ 99,00	€ 99,00
10	Computerhalter am II Vorderrad, Sonderpreis	1	€ 15,00	€ 0,00
11	Tacho Sigma BC 1160, Sonderpreis	1	€ 25,00	€ 0,00
12	3. Scheibenbremse hinten	1	€ 80,00	€ 80,00
13	SKS Rennkompressor	1	€ 59,00	€ 59,00
14	Ortlieb Back Roller Plus	1	€ 139,00	€ 139,00
15	BlonX Elektromotor, Sonderpreis	1	€ 1.990,00	€ 1.650,00
	Rechnungsbetrag			€ 5.492,00

Des Weiteren wurde eine mit „7.1“ (ohne Angabe der Jahreszahl) datierte Stellungnahme des behandelnden Arztes (eines Allgemeinmediziners) mit folgendem Inhalt vorgelegt:

„Betrifft: Anschaffung von Trainingsgeräten bei Zust. nach Unfall mit inkompletter Tetraplegie in ständiger Behandlung. Neben verschiedenen Folgezuständen wie st. Blasenschwäche und Schmerzen, bestehen erhebliche Einschränkungen der Muskulatur der unteren Extremitäten, die eine starke Gehbehinderung bewirken.

Um einer Verschlechterung vorzubeugen, bzw. den momentanen Zustand aufrechtzuerhalten, ist ein ständiges Training unerlässlich.

Dazu wurde empfohlen, einen Crosstrainer und für die warme Jahreszeit ein „maßgefertigtes“ Liegefahrrad mit Elektroantrieb anzuschaffen, das zur Verbesserung der Beinmuskulatur einen sehr guten Beitrag leisten kann. Herr Dr. Bw.x unterzieht sich jährlich einer Rehabilitation von der AUVA, es ist jedoch praktisch ein tägliches Training von größtem Vorteil, und dies kann am Besten im Wohnbereich durchgeführt werden.“

Der Bw. wurde mit Bescheid vom 12. August 2010 zur Einkommensteuer 2009 veranlagt und wurden die Kosten für die Anschaffung des Liegefahrrades und des Crosstrainers nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. In seiner Begründung verweist das Finanzamt darauf, dass mit der Anschaffung eines Crosstrainers und eines Liegefahrrades mit Elektromotor im Zusammenhang mit einem Unfall und dessen Folge einer inkompletten Tetraplegie, weder Aufwendungen für Hilfsmittel noch Kosten der Heilbehandlung vorlägen, auch wenn diese Anschaffungen aus medizinischer Sicht empfohlen worden wären. Die Anschaffungen bewirkten eine reine Vermögensumschichtung und verwirklichten keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes.

In der vom Bw. erhobenen Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wird wie folgt ausgeführt:

„I. Unsere Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der in der Kennzahl 476 angegebenen Ausgaben für ein Liegefahrrad mit Elektromotor in Höhe von € 5.492,00.

II. Es wird beantragt, die Kennzahl 476 mit einem Betrag in Höhe von € 5.492,00

festzusetzen.

III. Begründung

Die Nichtanerkennung der Ausgaben für ein Liegefahrrad mit Elektromotor wurde im Einkommensteuerbescheid 2009 damit begründet, dass die Anschaffung eines solchen weder ein Hilfsmittel noch Kosten der Heilbehandlung darstellen, auch wenn diese aus medizinischer Sicht empfohlen werden. Gemäß RZ 851 LStR 2002 zu den §§ 34 und 35 EStG gelten als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, ab 1. Jänner 1998) Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Bei den gegenständlichen Ausgaben für ein Liegefahrrad mit Elektromotor handelt es sich um eine medizinisch indizierte Therapie in Folge einer inkompletten Tetraplegie nach einem Sturz des Herrn Doktor Bw.x über eine Treppe (siehe Beilage 1: „Bestätigung von Dr. W.“). Ob derartige Therapiekosten ärztlich verordnet (in Zusammenhang mit einer Kostenübernahme durch eine Krankenkasse) oder empfohlen wurden, ist für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung unerheblich.

Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind gem. RZ 851 LStR 2002 lediglich Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandmaterialien usw., sofern diese Kosten durch das Pflegegeld abgegolten werden. Derartige Kosten liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Die in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12.8.2010 behauptete reine Vermögensumschichtung, die keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes verwirklichen solle, liegt gemäß RZ 824 LStR 2002 zu § 34 EStG 1988 nicht vor. Laut RZ 824 liegt keine bloße Vermögensumschichtung vor, wenn Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (z.B. Prothesen, Seh- und Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Aus der beigelegten Bestätigung der Firma T., vom 08.09.2010 (siehe Beilage 2), ist zu entnehmen, dass es sich beim gegenständlichen Liegefahrrad mit Elektromotor um ein speziell an die Bedürfnisse des Herrn Dr. Bw.x angefertigtes Wirtschaftsgut, also eines mit einer spezifischen Beschaffenheit und einer individuellen Gebrauchsmöglichkeit, handelt. Es liegen auch keine anderen Gründe vor, die eine Vermögensumschichtung im Sinne der RZ 823 f LStR 2002 begründen würden. ...

V. Weitere Anträge

... Es wird beim UFS die Senatszuständigkeit und eine mündliche Erörterung beantragt. ..."

In der Beilage zur Berufung finden sich das bereits mit dem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung vorgelegte Schreiben des behandelnden Arztes (eines

Allgemeinmediziners) und ein Schreiben des angeführten Fahrradhändlers mit folgendem Inhalt:

„Betreff Dreirad

Das Dreirad Mad Max von der Firma Bike Revolution wurde auf die Bedürfnisse von Herrn Dr. Bw.x angepasst.

Hierzu gehören

- die Spezialergolenker*
- die Magnetpedale für den besseren Halt*
- den nach Maß angepassten ergonomischen Sitz*
- den Elektromotor zur Unterstützung ... "*

Der Bw. wurde in der Folge zur Darlegung, worin die Anpassung des Dreirades Mad Max an seine speziellen Bedürfnisse bestehe, mit Ergänzungsvorhalt um Vorlage eines Fotos und um Mitteilung, worin die spezifische Beschaffenheit und die individuelle Gebrauchsmöglichkeit des Speziallenkers, der Magnetpedale und des ergonomischen Sitzes bestehe, ersucht. Weiters sei zu erklären, worin die Notwendigkeit des Elektromotors bestehe.

Der Bw. legte daraufhin 2 Fotos des Liegefahrrades mit Erläuterungen, worin die Anpassungen an die speziellen Bedürfnisse des Bw. bestünden und ein nochmaliges Schreiben des behandelnden Arztes betreffend Verordnung eines Trainingsgerätes vor und wird darin Folgendes ausgeführt:

„Betrifft: Verordnung eines Trainingsgerätes für Bw.

Herr Dr. Bw.x steht seit 2005 wegen Zustand nach Unfall (Sturz über eine Stiege) mit inkompletter Tetraplegie und Restparesen der unteren Extremitäten, sowie Blasenstörung und chron. Schmerzen in meiner Behandlung.

Herr Dr. Bw.x muss ständig ein körperliches Training durchführen, um die bereits erheblich eingeschränkte Mobilität zu erhalten und einer weiteren Verschlechterung vorzubeugen, die Folge davon könnte wieder der Rollstuhl sein. Für diesen Zweck hat er ein Liegefahrrad angeschafft, das Sonderausstattungen nach Maß auf Grund der verletzungsbedingten Behinderung aufweisen muss.

- 1) Liegerad mit maßangefertigtem orthopädischem Liegesitz (3-Rad wegen Stabilität),*
 - 2) Elektroantrieb zur Unterstützung des Antriebes, da zu wenig Kraft vorhanden*
 - 3) Erhöhte Lenker zur Entlastung der verletzten HWS, da sonst Spasmen auftreten*
 - 4) Magnethalterung an den Pedalen und Spezialschuhe mit Metallplatte, da durch die mangelnde Kraft in den Beinen die Füße abrutschen würden*
 - 5) Verkürzte Pedalachsen (li 12 cm, re ca 18 cm), da Normalradius nicht möglich.*
- Mit diesen Maßnahmen ist es Herrn Dr. Bw.x möglich, kurze Strecken (ca 5 km) zurückzulegen, und dies auch nur mit Unterstützung des Elektromotors.*

Die geschilderten Maßnahmen sind auf Grund der Behinderung durch den Unfall begründet und therapeutisch zwangsläufig."

In einem neuerlichen Ersuchen um Ergänzung weist das Finanzamt auf eine Abfrage im Internet (www.bike-revolution.at) hin, wonach sich aufgrund der Preisliste für ein Serienliegefahrrad ein Kaufpreis von € 5.249,00 ergäbe und die Differenz zu den beantragten Anschaffungskosten von € 5.492,00, damit ein Betrag von € 243,00, als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könne.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens verweist der steuerliche Vertreter des Bw. darauf, dass es sich bei den abgesetzten Kosten für ein Spezialfahrrad eindeutig um Hilfsmittel im Sinne der RZ 850 LStR beziehungsweise § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen handle. Weiters habe der Hersteller des Fahrrades erneut bestätigt, dass es sich beim streitgegenständlichen Fahrrad um keine Serienfertigung handle, sondern den körperlichen Maßen und Bedürfnissen des Bw. nach Maßgabe der Behinderung genau angepasst worden sei. Auch sei die Auswahl der Bauteile nach medizinischen Kriterien erfolgt. Eine Kürzung der außergewöhnlichen Belastung auf den Betrag der Differenzkosten für das Spezialfahrrad im Vergleich zu einem „Serienfahrrad“ auf Basis der einzelnen Bauteile des Fahrrades sei nicht zulässig, da es sich beim gegenständlichen Fahrrad um eine Sachgesamtheit handle, die für sich als Ganzes ein Hilfsmittel im Sinne der RZ 850 LStR darstelle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.12.2010 wurde über die Berufung entschieden und die Anerkennung von € 243,00 im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Fahrrad – auszugsweise zitiert – wie folgt begründet:

„ ... Fraglich ist im vorliegenden Fall, ob das Liegefahrrad mit Elektromotor ein Hilfsmittel oder eine Aufwendung für eine Heilbehandlung darstellen könnte.

Als Heilmittel gelten u.a. ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Kosten für Medikamente, Arztkosten. Eine Therapie muss somit ärztlich verordnet werden. Die ärztlichen Bestätigungen des praktischen Arztes enthalten lediglich Empfehlungen zur Anschaffung eines Liegefahrrades „zur Verbesserung der Beinmuskulatur“. Eine ärztliche Empfehlung ist jedoch keine die Zwangsläufigkeit der Behandlung bescheinigende ärztliche Verordnung, sondern eine Anregung zur Vornahme von Übungen. Das Training erfolgt auch nicht unter ärztlicher Anleitung. Die Aufwendungen für das Liegefahrrad sind daher nicht als Kosten für Heilbehandlung zu qualifizieren.

„Hilfsmittel“ iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen sind Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit der Behinderung verbundenen

Beeinträchtigungen zu beseitigen. Die Judikatur und Verwaltungspraxis versteht darunter beispielsweise Rollstühle, Hörgeräte, Brillen, Rampen für Rollstühle, sanitäre Einrichtungen etc. Normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind, sind als solche keine „Hilfsmittel“; lediglich behindertengerechte Adaptierungen und Zusatzfunktionen können „Hilfsmittel“ darstellen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 35 Anm 67). Um eine Ausgabe als außergewöhnliche Belastung qualifizieren zu können, bedarf es einer Vermögensminderung. Bei bloßen Vermögensumschichtungen kommt eine Einstufung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht. Soweit Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine außergewöhnliche Belastungen („Gegenwerttheorie“). Die Gegenwerttheorie findet jedoch dort ihre Grenze, wo das neu angeschaffte Wirtschaftsgut bloß eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat. Anders als beispielsweise ein Rollstuhl kann ein Liegefahrrad mit ergonomischem Sitz, Magnetpedalen und Elektromotor von behinderten wie nicht behinderten Menschen gleichermaßen gebraucht werden. Eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit liegt somit nicht vor. Laut Preisliste beträgt der Kaufpreis für das Serienliegefahrrad € 5.249,00. Die Bestandteile, die aufgrund der speziellen Bedürfnisse des Berufungswerbers zusätzlich bestellt wurden, belaufen sich auf € 243,00. Es handelt sich dabei um Kosten für eine behindertenspezifische Adaptierung des Liegefahrrads, welche nach den oben gemachten Ausführungen als Hilfsmittel qualifiziert werden können.“

In seinem mit Schriftsatz vom 19.01.2011 eingebrachten Vorlageantrag stellte der Bw. einleitend einen Antrag auf einen Erörterungstermin, die Senatszuständigkeit und eine mündliche Verhandlung.

Es wird ausgeführt, dass es sich beim gegenständlichen Liegefahrrad mit Elektromotor um ein Heilmittel handle, weil es laut Ausführungen des behandelnden Arztes zur Beseitigung oder Linderung der Krankheit oder zur Sicherung des Heilerfolges diene und vom behandelnden Arzt als solches angeordnet worden sei. Die Zwangsläufigkeit des Heilmittels ergäbe sich nicht aus der (formalen) ärztlichen Verordnung, sondern aus der medizinischen Notwendigkeit.

Zu den Ausführungen in der Bescheidbegründung zu den Stichwörtern „Hilfsmittel“ und „Gegenwerttheorie“ sei zu bemerken, dass es sich beim gegenständlichen Liegefahrrad mit Elektromotor auf Grund der ganz speziellen und auf die individuellen Bedürfnisse der Behinderung des Bw. abgestimmten Konfigurationen des Liegefahrrades um keinen „normalen“ Gebrauchsgegenstand handle, der von behinderten und nicht behinderten Menschen gleichermaßen gebraucht werden könne. Eine Vermögensminderung werde deshalb als gegeben angesehen. Die eingeschränkte Verkehrsfähigkeit liege deshalb vor, weil durch verschiedene Maßanfertigungen und individuellen Anpassungen, wie aus dem Schreiben des

behandelnden Arztes und den Ausführungen des Herstellers klar ableitbar sei, ein sehr spezielles Hilfs- bzw. Heilmittel vorliege und kein Liegefahrrad mit uneingeschränkter Verkehrsfähigkeit, das für jedermann nutzbar sei.

Mit Schriftsatz vom 27. Februar 2012 zog der steuerliche Vertreter des Bw. den im Berufungsverfahren gestellten Antrag auf eine mündliche Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Aufwendungen für die Anschaffung eines Liegefahrrades mit Elektromotor in Höhe von € 5.492,00 als außergewöhnliche Belastung aufgrund eigener Behinderung (nach § 4 der Verordnung BGBl. 303/1996 als Kosten für ein Hilfsmittel) anzuerkennen sind.

Der Berufungssenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Die in der eingebrachten Arbeitnehmerveranlagung beantragten Kosten für einen Crosstrainer wurden im Einkommensteuerbescheid nicht anerkannt, dagegen in der Berufung kein Vorbringen erstattet und waren diese Kosten daher nicht mehr strittig.

Der Bw. ist gehalten, nach einem Unfall mit der Folge „inkompletter Tetraplegie und Restparesen der unteren Extremitäten, sowie Blasenstörung und chronischen Schmerzen, ständig ein körperliches Training durchzuführen, um die bereits erheblich eingeschränkte Mobilität zu erhalten und einer weiteren Verschlechterung vorzubeugen“ (siehe AN-Akt S 26b). Der Bw. hat im Zusammenhang mit seiner Behinderung ein Liegefahrrad angeschafft.

Der Bw. erwarb dieses Liegefahrrad bei einem auf die Herstellung und den Vertrieb von Liegefahrrädern spezialisierten Unternehmen.

Das vom Bw. erworbene Liegefahrrad ist ein auch in den Angebots- und Preislisten des Herstellers und Händlers angeführtes Modell.

Im Einzelnen werden vom Bw. folgende Änderungen der Ausstattung des Liegefahrrades angeführt und ist dazu Folgendes festzustellen:

Zur Anpassung an die Bedürfnisse des Bw. verweist der Hersteller des Liegerades auf „Spezialergolenker“ und der behandelnde Arzt auf „erhöhte Lenker“. Die Ausstattung eines Fahrrades mit einem ergonomischen (erhöhten) Lenker ist nicht von einer Behinderung abhängig, sondern auch bei einem „normalen“ Fahrradkauf möglich.

Es wird weiters vom Hersteller auf einen „nach Maß angepassten ergonomischen Sitz“ und vom behandelnden Arzt auf einen „maßangefertigten orthopädischen Liegesitz“, sowie auf einem der vorgelegten Fotos auf eine „anatomische Liege“ verwiesen. Der UFS geht davon aus, dass der den Sitz Anfertigende (Hersteller) beurteilen kann, ob ein ergonomischer Sitz angepasst wird oder nach Vorgaben eines Orthopäden ein solcher hergestellt wird. Daher sind auch hier die zum Lenker getätigten Ausführungen zutreffend.

Die als weitere Anpassung angeführte „Magnethalterung an den Pedalen“ ist in der Angebotsliste („Optionen und Preise für Dreiräder und Velomobile“) des Herstellers unter „Magnetsystempedal“ verzeichnet und wird in der Preisliste wie in der Rechnung mit € 99,00 ausgewiesen. Es ist daher schon aus diesem Grund von einem marktgängigen Ausstattungsdetail auszugehen.

Es wird aktuell am Markt eine Reihe von Fahrrädern mit Elektroantrieb angeboten und liegt auch dabei eine fehlende Marktgängigkeit nicht vor.

Ein ergonomischer Lenker, ein nach Maß angepasster ergonomischer Sitz, eine Magnethalterung an den Pedalen und ein Elektroantrieb sind als Ausstattung für ein „normales“ Fahrrad nicht marktunüblich und stellen daher **keine behindertenspezifische Adaptierung und Zusatzfunktion** dar, sondern können von behinderten und nicht behinderten Menschen gleichermaßen gebraucht werden.

Der Bw. hat damit ein in den Preislisten angeführtes, mit möglichen Sonderausstattungen, wie ebenfalls aus den Angebots- und Preislisten ersichtlich, ausgeführtes marktgängiges Liegerad mit Elektromotor erworben.

Diese Art der Ausstattung des Fahrrades wird auch von Personen ohne Behinderung gewünscht und als zweckmäßig erachtet (vgl. VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Die Ausführungen in den Vorbringen des Bw., wonach es sich beim gegenständlichen Liegefahrrad aufgrund der ganz speziellen und auf die individuellen Bedürfnisse der Behinderung des Bw. abgestellten Konfiguration um keinen normalen Gebrauchsgegenstand handle, weil durch verschiedene Maßanfertigungen und Anpassungen – verwiesen wird auf die oben angeführten Sonderausstattungen – ein sehr spezielles Hilfs- bzw. Heilmittel vorliege und kein Liegefahrrad mit uneingeschränkter Verkehrsfähigkeit, das für jedermann nutzbar sei, findet im vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellten Sachverhalt keine Deckung.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 sind bei Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Nach dem zweiten Absatz dieses Paragraphen ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach § 34 Abs. 4 Satz 1 EStG 1988 wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG in seiner im streitgegenständlichen Zeitraum anzuwendenden Fassung, können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden: ...

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen 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.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl. Nr. 303/1996, deren § 4 folgenden Wortlaut hat:

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

Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung (einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr), sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, können entsprechend der Gegenwerttheorie grundsätzlich nicht als außergewöhnliche

Belastung anerkannt werden. Mit dem im § 34 verwendeten Tatbestandsmerkmal „Belastung“ ist der Gegenwertgedanke auch legistisch verankert (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel, Kommentar EStG³⁶, § 34 Tz 2 mit Hinweis auf Pülzl, Außergewöhnliche Belastung und Gegenwerttheorie, ÖStZ 2003/1073).

Im Erkenntnis vom 13.03.2003, B 785/02 hat sich der Verfassungsgerichtshof auch mit der so genannten Gegenwerttheorie auseinandergesetzt. In Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vertritt der VfGH dabei die Auffassung, dass der Gegenwertgedanke auch im Zusammenhang mit Behinderungen nicht schlechthin unbeachtlich sein könne und führt aus:

„2.1. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (vgl. z.B. Verwaltungsgerichtshof vom 10. September 1998, 96/15/0152). Der Verfassungsgerichtshof sieht keinen Grund, dieser Rechtsprechung entgegenzutreten. Er ist auch nicht der Auffassung, daß dieser Gegenwertgedanke bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen schlechthin unbeachtlich wäre (vgl. dazu auch – im Zusammenhang mit der Errichtung eines behindertengerechten Eigenheimes – Verwaltungsgerichtshof vom 22. Oktober 1996, Zl. 92/14/0172).“

Bei Anschaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert wird ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert allerdings auch dann angenommen, wenn die Anschaffung aufgrund einer Krankheit erfolgt (siehe dazu Pülzl, ÖStZ 2003/1073, S. 519).

Auch Doralt, der zunächst in RdW 2009/396 auf die Berücksichtigung einer Vermögensumschichtung bei der Anschaffungen von marktgängigen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit der Behinderung nicht Bezug nimmt, verweist in einer späteren Auflage des Kommentars (vgl. Doralt, EStG^{15 1.1.2011}, § 35 Tz 17) auf die Vermögensumschichtung.

Aus Vorstehendem folgt, dass die Anschaffung eines Liegefahrrades mit Elektromotor, wenn hierfür auch die Körperbehinderung des Bw. ausschlaggebend gewesen ist, eine Umschichtung im Vermögen des Berufungswerbers darstellte, die im Sinne der zitierten Rechtsprechung eine Berücksichtigung unter dem Titel einer außergewöhnlichen Belastung ausschließt. Eine andere Beurteilung, die dann geboten sein könnte, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (z.B. Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben, ist

bei der Anschaffung eines Liegefahrrades mit Elektromotor nicht gerechtfertigt (vgl. VwGH 5.12.1973, Zl. 0817/73-10, Seite 9 f).

Durch den Ankauf des Liegefahrrades mit Elektromotor wurde ein selbständiges Wirtschaftsgut mit uneingeschränktem Verkehrswert angeschafft, weshalb ein endgültiger, sogenannter „verlorener Aufwand“ nicht gegeben ist. Es liegt daher trotz der Behinderung des Bw. eine absetzbare außergewöhnliche Belastung nicht vor (vgl. dazu RV/1658-W/07). Mit dieser Anschaffung ist daher nach Auffassung des UFS kein endgültiger Verbrauch, Verschleiß oder Wertverzehr verknüpft, sondern wurde durch den Erwerb des in Rede stehenden Liegefahrrades mit Elektromotor vielmehr ein Gegenwert geschaffen.

Es ist nämlich davon auszugehen, dass im Falle der Veräußerung des Liegefahrrades ein potentieller Erwerber, selbst wenn dieser nicht körperbehindert sein sollte, sehr wohl bereit wäre, dafür einen entsprechenden Preis zu bezahlen.

Entscheidend ist daher, dass ein Abgabepflichtiger, der ein solches Wirtschaftsgut erwirbt, keinen „verlorenen Aufwand“ tätigt, sondern dafür einen Gegenwert erhält.

Der Umstand, dass das in Rede stehende Liegefahrrad ausschließlich aufgrund der Behinderung des Bw. angeschafft wurde, vermag daran nichts zu ändern, weil die zur Schaffung des Gegenwertes führenden Umstände jedenfalls unbeachtlich sind (VwGH vom 28. Mai 1980, 1104/78 und 17. November 1981, 1161/80), sodass bei (An-)Schaffung langlebiger Wirtschaftsgüter mit allgemeinem Verkehrswert ein der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehender Gegenwert auch dann angenommen wird, wenn die Anschaffung aufgrund einer Krankheit (oder einer Behinderung) erfolgt (vgl. abermals VwGH vom 5. Dezember 1973, 1973, 0817/73).

Der Unabhängige Finanzsenat geht im Hinblick auf die Anschaffung eines marktgängigen Wirtschaftsgutes mit uneingeschränktem Verkehrswert davon aus, dass damit ein entsprechender Gegenwert verbunden ist. Es war daher auf die in den Vorbringen des Bw. angeführten Argumente zum Vorliegen einer Heilbehandlung (Therapie) und eines Heilmittels nicht mehr einzugehen, da der Gegenwertgedanke, wie bereits ausführlich dargestellt, auch im Zusammenhang mit Behinderungen nicht unbeachtlich sein kann, und daher sowohl bei einer Heilbehandlung als auch bei einem Hilfsmittel zu berücksichtigen ist (vgl. abermals VfGH vom 13.03.2003, B 785/02 u. Pülzl, ÖStZ 2003/1073 S 519 ff).

Soweit das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ausführt, bei den Aufwendungen die aufgrund der speziellen Bedürfnisse des Bw. für zusätzlich bestellte Bestandteile in Höhe von € 243,00 angefallen seien, handle es sich um Kosten für eine behindertenspezifische Adaptierung des Liegefahrrades, welche als Hilfsmittel qualifiziert werden könne, liegt damit

eine durch keinerlei Sachverhaltsfeststellung untermauerte Behauptung vor. Die als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit dem Liegefahrrad berücksichtigten Aufwendungen stellen nach dem oben Ausgeführten keine außergewöhnliche Belastung dar und ergeben sich darüber hinaus aus einer nicht nachvollziehbaren Berechnung.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. März 2012