

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

Mag. Regina Vogt

in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 17.01.2011, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge Bf. genannt, beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 unter dem Punkt „außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung“ folgende Ausgaben:

Grad der Behinderung 80%,

Pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung: Ja

Pflegebedingte Geldleistung Jänner bis Dezember

Pauschaler Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug wegen Behinderung: Ja

Nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel: € 10.388,22

Mit Vorhalt vom 12. August 2010 wurde der Bf. vom Finanzamt ersucht, hinsichtlich der beantragten Aufwendungen diese belegmäßig nachzuweisen, sowie eine Aufstellung beizubringen.

Daraufhin legte der Bf. eine tabellarische Aufstellung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung sowie diverse Kontoauszüge vor.

Behinderung:		
05.01.2009	AKH	20,94
05.01.2009	Darlehen	216
28.01.2009	Rehakosten	196
05.02.2009	Darlehen	216
21.02.2009	Hygieneartikel	44,65
23.02.2009	AKH	21,44
25.02.2009	Rehakosten	469,25
26.02.2009	AKH	21,44
27.02.2009	Toilettenausstattung	85,63
27.02.2009	Massage	180
05.03.2009	Massage	50
05.03.2009	Darlehen	216
12.03.2009	Massage	100
19.03.2009	Massage	50
26.03.2009	Massage	50
31.03.2009	Hygieneartikel	110,75
02.04.2009	Massage	80
06.04.2009	Rollstuhlzubehör	23
06.04.2009	Darlehen	216
23.04.2009	Massage	100
05.05.2009	Massage	50
05.05.2009	Darlehen	216

04.06.2009	Sprachsoftware	59,5
05.06.2009	Darlehen	216
20.06.2009	Duschgitter und Rampen	2000
06.07.2009	Darlehen	216
12.07.2009	Massage	130
17.07.2009	Massage	50
30.07.2009	Massage	160
05.08.2009	Darlehen	216
07.08.2009	Hygieneartikel	14,95
10.08.2009	Hygieneartikel	74,3
10.08.2009	KÖBV	96
11.08.2009	Anziehhilfe	5,5
05.09.2009	Behindertenverband	5,3
07.09.2009	Massage	80
07.09.2009	Darlehen	216
17.09.2009	Massage	100
05.10.2009	Massage	80
05.10.2009	Darlehen	216
06.10.2009	Wartung Sitztreppenlifte	272
09.10.2009	Massage	50
15.10.2009	Fachinformation	113,37
15.10.2009	Massage	50
21.10.2009	Begleitung bei Dienstreise	148
02.11.2009	Massage	80
05.11.2009	Darlehen	216
12.11.2009	Massage	50
07.12.2009	Darlehen	216
20.12.2009	Sonderbekleidung	736,6
21.12.2009	Sonderbekleidung	537,6
Im Jahr	Betreuung	1200

Im Jahr	Aufwendungen f. Begleitpers.	50
		10.388,22

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 wurden im Bescheid vom 17. Jänner 2011 € 1.955,62 als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Als Begründung wurde lediglich darauf verwiesen, dass die erbetenen Nachweise nicht erbracht worden seien. Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 18. Februar 2011 fristgerecht Beschwerde erhoben und die Anerkennung der schon bisher geltend gemachten Aufwendungen i. H. von € 10.388,22 beantragt. Insbesondere wurde auf folgende Aufwendungen verwiesen: Als permanenter Rollstuhlfahrer benötigte er speziell angefertigte Bekleidung, die von der Fa. X angefertigt werde. Dazu wurde eine Eingangsbestätigung dieser Firma vom 20.12.2009 vorgelegt, lautend auf einen Gesamtbetrag von € 736,60, weiters eine Rechnung vom 21.12.2009 lautend auf einen Gesamtbetrag von € 537,60.

Wie aus dem beigelegten Arztbrief der Klinik Z aus dem Punkt Therapie und Verlauf hervorgehe, benötige er regelmäßige Massagen zur Verhinderung von Schwellungen in den Beinen, zur Vorbeugung von Muskel- und Sehnenverkürzungen sowie gegen Muskelkrämpfe. Da ihm die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar sei, sei er beim Ankauf eines behindertengerechten PKW durch die BVA unterstützt worden. Zu diesem Punkt wurde ein Schreiben der BVA vom 19.9.2006 vorgelegt, womit diese zur Unterstützung eines Ankaufs eines Kraftfahrzeuges einen Zuschuss von € 3.992,92 und ein besichertes zinsloses Darlehen bis zur Höhe von €15.500,00 bewilligte.

Hinsichtlich der Aufwendungen für Begleitpersonen gab der Bf. an, dass er im Jahr 2009 noch über keinen zugeordneten persönlichen Assistenten verfügt habe, sodass er alle Hilfeleistungen aus seiner Umgebung erbitten habe müssen. Als Anerkennung seien von ihm Einladungen zum Kaffee, kleine Geschenke bzw. Trinkgelder, die logischerweise nicht belegt werden könnten, gewährt worden.

Nachdem die Beschwerde (Berufung) mit Beschwerde- (Berufungs)vorentscheidung vom 27.11.2012 als unbegründet abgewiesen worden war, stellte der Bf. mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2012 einen Vorlageantrag.

Da für den Bf. aus dem Bescheid vom 17.1.2011 nicht ohne weiteres nachvollziehbar gewesen sein kann, welche der von ihm aus dem Titel der Behinderung gemäß der Verordnung BGBl. 303/1996, daher ohne Selbstbehalt, geltend gemachten Aufwendungen anerkannt worden waren, wurden ihm mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 27.11.2013 diese wie folgt bekannt gegeben:

Anerkannt wurden die laut der vorgelegten Tabelle geltend gemachten Aufwendungen für „AKH“, „Massage“, „Rollstuhlzubehör“, „KÖBV“, „Anziehhilfe“, „Behindertenverband“, „Wartung Sitztreppenlift“.

Dem Bf. wurde im Zuge dieses Vorhaltes weiters bekannt gegeben, welche Aufwendungen und aus welchem Grund bisher nicht anerkannt wurden. Der Bf. wurde davon in Kenntnis gesetzt, dass die Anschaffung eines Kraftfahrzeuges gemäß § 3 der Verordnung BGBl. 303/1996 nur mit dem Mehraufwand für besondere Behindertenvorrichtungen mit einem monatlichen Pauschbetrag berücksichtigt werden könnten. Die Anschaffungskosten eines Kraftfahrzeuges an sich seien nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der geltend gemachten Rehakosten in Höhe von €469,25 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass solche nur abzugsfähig seien, wenn es sich um eine von einem Arzt verordnete Kur handle.

Hygieneartikel seien durch das Pflegegeld abgegolten.

Die geltend gemachten Aufwendungen für eine Sprachsoftware, ein Duschgitter und eine Rampe könnten allenfalls dann als Hilfsmittel im Sinne der Verordnung anerkannt werden, sofern Rechnungen vorgelegt würden und näher erläutert würde, worum es sich dabei handle. Die Aufwendungen für Fachinformation stellten weder ein Hilfs- noch ein Heilmittel noch Krankheitskosten dar, sondern nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung.

Die Kosten für die Sonderbekleidung könnten als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, jedoch wurde darauf verwiesen, dass die Rechnung auf € 537,60 laute und daher der zusätzlich geltend gemachte Betrag von € 736,60 der bei dem es sich lediglich um die Auftragssumme handle, nicht berücksichtigt werden könne.

Kosten für Begleitung und Betreuung seien grundsätzlich mit Selbstbehalt abzugsfähige Krankheitskosten, jedoch fehle der belegmäßige Nachweis.

Geschenke für Betreuungspersonen seien jedenfalls nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29.12.2013 führte der Bf. ergänzend folgendes aus:

Die **Anschaffung seines Kraftfahrzeuges** resultiere ausschließlich aus seiner Erkrankung. Sein Vorgängerfahrzeug sei auf seine Bedürfnisse nicht adaptierbar gewesen. Er benötige ein Automatikgetriebe, die Möglichkeit zum Einbau einer Handgassteuerung sowie ein Kombifahrzeug zur Unterbringung eines elektrischen Rollstuhles. Ohne seine Behinderung wäre die Anschaffung des KFZ gar nicht nötig gewesen. Die Anschaffung sei durch die BVA insofern unterstützt worden, als er ein zinsloses Darlehen erhalten habe und die Handgassteuerung zum Teil finanziert worden sei. Weitere unterstützende Einbauten wie zum Beispiel einen Tempomat, transportable Rampen etc. habe er privat finanziert.

Die **Reha** sei von einem Arzt verordnet worden. Aufgrund der verfügbaren Zimmer sei er nicht in Z, sondern in Y untergebracht worden. Dort sei jedoch die Unterstützung durch

eine Begleitperson obligatorisch. Die **Kosten der Begleitperson** seien weder durch die BVA noch im Rahmen des Fonds Soziales Wien ersetzt worden und seien jedoch zwangsläufig durch den ärztlich verordneten Reha-Aufenthalt entstanden.

Die **Sprachsoftware** ermögliche es ihm ohne Verwendung seiner Hände Texte im PC zu schreiben und Internet-Recherchen auszuführen.

Das **Duschgitter** sei eine nachträgliche Anfertigung, um es ihm zu ermöglichen in die abgesenkten Duschtasse ebengleich ein und aus zu fahren. Die **Rampe** ermögliche es ihm Elektrorollstühle von der Straße in sein Haus zu transportieren und umgekehrt. Dies sei notwendig, da vom Straßenniveau in die Wohnung sieben Stufen zu überwinden seien. **Fachinformationen** stellten für ihn insofern ein Hilfsmittel dar, als er nur mit deren Hilfe die Organisation seines Lebens bewältigen könne. Die Recherche bezüglich verfügbarer oder in Entwicklung befindlicher materieller Hilfsmittel, die Information über behindertengerechte Hotels, Restaurants und Ferienanlagen, Literatur über spezifische Lebenshilfe, Assistenz- und Rechtsbereiche sowie Bücher psychologischen Inhaltes stellten für ihn ein lediglich individuell notwendiges und existenzielles Werkzeug seiner Lebensbewältigung dar.

Die Kosten für **Begleitung und Betreuung** seien naturgemäß nur zum Teil belegmäßig nachweisbar, da eine gesonderte Nachweisung der typischerweise regelmäßig anfallenden Kosten weder möglich noch billig wäre: Seine Assistentinnen konsumierten aufgrund seines notwendigen Pflegebedarfs von ca. 160 Stunden pro Woche gemeinsam mit ihm Frühstück, Mittagessen, Kaffeejause und Abendessen. Die im Familienhaushalt konsumierte Verpflegung sei technisch gar nicht abgrenzbar, die in Restaurants konsumierte Verpflegung bei Kleinbeträgen aufzuteilen, wäre unbillig. Gleicher gelte für zusätzlichen Aufwand seiner Assistentinnen bei Übernachtungen in seinem Haushalt. Gleich wohl entspreche es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Aufwand für eine Hilfe, welche zwischen 15 und 24 Stunden pro Tag in seiner unmittelbaren Nähe sein müsse, durchschnittlich mit 200 € pro Monat gerechnet werden könne. Eine Kostenvorlage von € 1.250,00 für Betreuung und Begleitung pro Jahr stelle somit eine untere Grenze der krankheitsbedingten Kosten dar und beinhalte nicht eventuelle kleine Geschenke, wie sie bei intensiven Pflegebeziehungen unabdingbar seien.

Das Beschwerde-(Berufungs)begehren wurde insoweit eingeschränkt, als die Kosten für **Sonderbekleidung** nur mehr mit € 537,60 beantragt wurden sowie der Antrag, Aufwendungen für **Hygieneartikel** und für **Geschenke für Betreuungspersonen** als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen nicht aufrechterhalten wurde.

Der Vorhaltsbeantwortung beigelegt wurden der Typenschein, die Fahrzeugrechnung, der Kaufantrag, eine ärztliche Stellungnahme mit der die Rehabilitation für den neurologischen Formenkreis in Z vorgeschlagen wird, ein Zahlungsbeleg des Thermenhotels Y vom 25.2.2009 über € 469,25, wobei es sich laut beiliegender Rechnung an Frau K um die in der Vorhaltsbeantwortung angesprochene Begleitperson für den Reha-Aufenthalt gehandelt hat. Weiters wurde eine Rechnung vorgelegt und zwar über € 113,37 für ein

Handbuch betreffend Grundsätze, Einstufung und Verfahren, Absicherung pflegender Angehöriger, Pflegeverträge und Heimaufenthaltsgesetz sowie ein weiteres Buch „Sozialpolitik kompakt“. Weiters wurden beispielhaft drei Rechnungen über einen Kaffeehausbesuch anlässlich von ambulanten AKH-Aufenthalten des Bf. die auch die Konsumation der Begleitperson beinhalten vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. leidet an fortschreitender multipler Sklerose. Aufgrund dieser Erkrankung ist er einerseits auf technische Hilfsmittel wie einen Rollstuhl, sowie ein auf seine Bedürfnisse umgebautes Kraftfahrzeug und andererseits auf Pflege bzw. Betreuungspersonal angewiesen. Der Bf. machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 Kosten für Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Behinderung in Höhe von € 10.388,22 geltend. Davon stehen € 1.955,62 außer Streit. Hinsichtlich der in diesem Betrag enthaltenen Aufwendungen für **Massagen** wird bereits vorweg ausgeführt, dass vorbeugende Maßnahmen keine Kosten der Heilbehandlung im Sinne der Verordnung Außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 sind. Der Bf. gab in der Beschwerde (Berufung) zwar an, dass die Massagen auch zur Vorbeugung von Muskel- und Sehnenverkürzungen eingesetzt wurden, jedoch ist eine Trennung inwiefern die Massage der Linderung der Krankheit oder der Vorbeugung bzw. Hintanhaltung der weiteren Verschlechterung dient, nicht möglich, sodass die Kosten für Massagen in ihrer Gesamtheit anerkannt werden.

§ 35 EStG 1988 regelt, unter welchen Voraussetzungen außergewöhnliche Belastungen, die dem Steuerpflichtigen durch eine eigene körperliche Behinderung entstehen, als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind. Dazu ist eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl.Nr. 303/1996 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 430/2010 ergangen.

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes **Kraftfahrzeug** benützen zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benutzt werden kann, ein Freibetrag von €190,00 monatlich zu berücksichtigen. Dieser Freibetrag wurde vom Bf. auch beantragt.

Vereinzelt wird in der Rechtsprechung auch die Auffassung vertreten, dass anstelle des Pauschbetrages auch die tatsächlichen Mehraufwendungen, die aus dem Betrieb eines eigenen Kraftfahrzeuges aufgrund der Behinderung bestehen, abzugsfähig seien (vgl. UFS vom 24.10.2006, RV/1151-W/05). In § 4 der Verordnung ist die Berücksichtigung von Aufwendungen im nachgewiesenen Ausmaß nur für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung vorgesehen. Fraglich könnte allenfalls sein, ob es sich bei einem für die Bedürfnisse eines Körperbehinderten umgebauten Kraftfahrzeuges um ein Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung handelt. Hilfsmittel im Sinne dieser Verordnung sind 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. Ungeachtet dessen, dass der Begriff Hilfsmittel weit auszulegen ist, stellt die Bezeichnung Hilfsmittel doch darauf ab, dass es sich um Güter oder Maßnahmen handelt, die so beschaffen sind, dass sie nur für Kranke bzw. behinderte Personen verwendet werden können. Dies wäre etwa dann der Fall, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das speziell auf die Bedürfnisse eines Behinderten angepasst wurde, sodass es für andere Personen unbenutzbar ist und damit auch keinen Marktwert besitzt sondern faktisch unverkäuflich ist. Das vom Bf. angeschaffte Kraftfahrzeug ist kein Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung, mag auch ein Automatikgetriebe oder die Bauweise als Kombi im gegenständlichen Fall zweckdienlich sein.

Sehr wohl als Hilfsmittel im Sinne der Verordnung anzuerkennen sind jedoch die **Sprachsoftware** sowie das **Duschgitter** und die **Rampe**.

Bücher hingegen sind keine Hilfsmittel im Sinne der Verordnung wie sich bereits aus der oben angeführten Definition ergibt. Die Aufwendungen für die vom Bw. angeschafften Bücher sind daher nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Kosten für **Begleitung und Betreuung**, wie vom Bw. angeführt anlässlich ambulanter AKH-Aufenthalte oder zu Hause, stellen keine Kosten der Heilbehandlung im Sinne der Verordnung dar. Sie sind jedoch als Krankheitskosten im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG und damit unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abzugsfähig. Die mit Selbstbehalt zu berücksichtigenden Krankheitskosten erhöhe sich daher auf € 5.671,83.

Weiter sind die Krankheitskosten um die Aufwendungen für **Sonderbekleidung** in Höhe von € 537,60 zu erhöhen, sodass sie insgesamt € 6.209,43 betragen (vgl. Jakom, 5. Auflage, S. 1389, Stichwort "Bekleidung").

Die schon bisher anerkannten Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung sind um die Aufwendungen für die **Begleitperson im Zuge der Rehabilitation** in Y im nachgewiesenen Ausmaß von € 429,25 zu erhöhen. Die ebenfalls als Rehab-Kosten geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 196,00 scheinen lediglich als Abbuchung auf einem Kontoauszug vom 28.1.2009 mit der Bezeichnung Thermenhotel auf. Da der Aufenthalt in Y laut Rechnung für die Begleitperson sich im Zeitraum 28.2.2009 bis 25.2.2009 erstreckte, kann es sich daher nicht um Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Aufenthalt in Y handeln. Diese Kosten waren daher mangels eines entsprechenden Nachweises nicht als Kosten der Heilbehandlung anzuerkennen.

Unter Berücksichtigung der Aufwendungen für Sprachsoftware, Duschgitter und Rampe belaufen sich daher die als Kosten der Heilbehandlung zu wertenden Aufwendungen auf insgesamt € 4.484,00.

Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage, 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, abweicht.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 24. Februar 2014