



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat (Graz) 6

GZ. RV/0758-G/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AAA, Adresse, vom 7. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 26. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 machte der Berufungswerber (Bw.) neben Sonderausgaben den pauschalen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), den Freibetrag für eine Diätverpflegung wegen einer Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit und den Freibetrag für das eigene Kraftfahrzeug geltend und beantragte die Berücksichtigung von unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in der Höhe von insgesamt € 2.138,15 als außergewöhnliche Belastungen.

Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 26. Juli 2010 wurden neben dem verminderten Sonderausgabenviertel die beantragten Freibeträge und Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in der Höhe von € 930,15 als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung seien im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben zu

verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft seien. Diesen stünden Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führten und deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt würden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellten dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt werde, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintrete. Diese Gegenwerttheorie finde dort ihre Grenze, wo durch Aufwendungen kein am Verkehrswert zu messender Gegenwert geschaffen werde. Darunter fielen Wirtschaftsgüter, die nur für einen eigenen persönlichen Gebrauch angeschafft würden und grundsätzlich für jemand anderen keinen Nutzen darstellten, wie zum Beispiel Prothesen, Brillen, Hörhilfen bzw. solche Wirtschaftsgüter, die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden könnten, wie etwa Rollstühle.

Betreffend die Matratze einschließlich der Auflagen und dem Luft-Schlafsystem sei jedoch nicht erkennbar, inwiefern es sich um behindertenspezifische Vorrichtungen handeln sollte. Hinsichtlich dieser Aufwendungen liege somit eine bloße Vermögensumschichtung vor, die einer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung entgegenstehe.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 7. August 2010. Der Bw. brachte vor, die Kosten für ein Schlafsystem (luftgefüllte Matratze, deren Druck über eine Luftpumpe verändert werden könne, Matratzenauflage und eine druckentlastende Matratzenauflage) mit einem Gesamtpreis von € 1.208 seien nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden. Wegen seiner "Hüftauflagedruckschmerzen" benötige er das Schlafsystem genau so dringend, wie ein Gehbehinderter Krücken oder einen Rollstuhl brauche. Er habe diese Weichauflagen schon dreimal bei Krankenhausaufenthalten mitnehmen dürfen bzw. müssen. Er sei beidseitig hüftoperiert und habe trotzdem jeweils an der Hüfte, die beim Schlafen aufliege, sehr starke Schmerzen. In Rückenlage könne er wegen seines Emphysems und der chronischen Bronchitis nur kurze Zeit schlafen. Dies sei alles bei der Einstufung geprüft worden und habe zu einer Behinderung von 70% geführt. Zusätzlich zu der Weichlagerung müsse er noch starke Schmerzmittel nehmen. Diese Medikamente seien vom Finanzamt als "*steuermäßigend*" anerkannt worden. Da er das Schlafsystem mindestens genau so notwendig brauche wie diese Medikamente, ersuche er nochmals um Anerkennung der dafür getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen. Eine weitere Operation sei unter den behandelnden Ärzten sehr umstritten.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, bei der Matratze und den Auflagen handle es sich um marktgängige, handelsübliche Produkte, die auch bei gesunden Personen zur Steigerung

des körperlichen Wohlbefindens beitragen könnten und daher nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig seien.

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2010 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bw. führte aus, er verstehе durchaus, dass nicht alle Anträge auf Anerkennung von Matratzen als außergewöhnliche Belastung anerkannt würden. Bei ihm gehe es aber nicht um eine Steigerung des körperlichen Wohlbefindens, sondern darum, überhaupt einige Stunden allnächtlich schlafen zu können. Bei ihm sei das Material zur Weichlagerung Teil der Therapie. Sein Bett bestehe aus einem Federeinsatz mit weichsten Kunststofffedern im Hüftbereich, der luftgefüllten Matratze, die den variierenden Schmerzen im Druck angepasst werden könne, und der Weichauflage. Diese wiederum sei mit einem extra glatten Leintuch bezogen, sodass er beim Bewegen im Bett weniger Widerstand und dadurch weniger Schmerzen habe. Auch die Raumtemperatur sei für die Stärke der Schmerzen von Bedeutung.

Bei der Beurteilung müsse die Art der Verwendung und deren Notwendigkeit, also der steuerpflichtige Mensch und nicht die Sache im Vordergrund stehen. Bei einer Gallen- oder Magendiät, die ebenfalls als außergewöhnliche Belastung anerkannt werde, würden auch keine Speziallebensmittel, sondern herkömmliche Lebensmittel verwendet, nur in einer anderen Zusammensetzung und Menge. Wenn durch ärztliche Bescheinigungen entsprechende Schmerzen hinreichend nachgewiesen seien, könne auch ein handelsüblicher Schaumstoff zu einem behindertenspezifischen Hilfs/Heilmittel werden. Mit den Medikamenten allein sei auf normalen Matratzen ein Schlaf nicht möglich. Daher müsse er seine Hilfsmittel auch ins Krankenhaus oder zu anderen Auswärtsübernachtungen mitnehmen. Abschließend ersuchte der Bw. nochmals um Genehmigung dieser Anschaffung als außergewöhnliche Belastung.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß § 35 Abs. 1 TS 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch 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 1988 bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

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

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 regelt auch, 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Auf Grund der genannten Verordnungsermächtigungen erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (nachfolgend Verordnung genannt). § 4 dieser Verordnung bestimmt Folgendes:

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

Im verfahrensgegenständlichen Fall war die Berücksichtigung der für die Anschaffung einer Matratze (Luft Schlafsystem) einschließlich einer dazugehörigen Pumpe und für die von Matratzenauflagen getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen strittig.

Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

Die Gegenwerttheorie findet dort ihre Grenze, wo durch Aufwendungen kein am Verkehrswert zu messender Gegenwert geschaffen wird. Dies ist etwa dann der Fall, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssten, 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 (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Bei der verfahrensgegenständlichen Matratze und der dazugehörenden Pumpe handelt es sich laut den eigenen Angaben des Bw. und den Produktbeschreibungen um ein Schlafsystem mit variabler Luftfederung. Die gewünschte Festigkeit der Matratze kann durch Zufüllen oder Ablassen von Luft individuell eingestellt werden. Dadurch passt sich die Matratze der Körperform an und soll dadurch eine ergonomisch richtige Schlafposition gewährleisten. Die gegenständliche Auflage kann zur Druckentlastung und zur Verbesserung des Komforts auf (jede) Matratze gelegt werden.

Auch wenn die Verwendung der Matratze und der Auflagen (samt Zubehör) der Linderung der Schmerzen dient und dadurch dem Bw. einige Stunden Schlaf ermöglicht, lassen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass es sich um eine behindertenspezifische Vorrichtung oder um eine individuelle Anpassung, deren Verwendbarkeit vermindert wäre, handelt. Im Gegenteil, aufgrund der vorgelegten Rechnungen, der Ausführungen des Bw. und auch der Produktbeschreibungen steht fest, dass es sich bei den gegenständlichen Waren um marktgängige, handelsübliche Produkte handelt, die von nicht behinderten Personen gleichermaßen genutzt werden können.

Bei den getätigten Aufwendungen handelt es sich um keine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988.

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes dar (*Doralt, EStG<sup>15</sup>, § 35 Rz. 17*).

Hilfsmittel im Sinne des § 4 der 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 Verstümmelung, Verunstaltung oder einem Gebrechen verbundene körperliche oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen. Darunter fallen zum Beispiel Badelifte, Blindenführhunde, Bruchbänder, Hörgeräte, Körperersatzstücke, Krankenfahrstühle, Krücken, orthopädische Behelfe, Prothesen, Rollstühle und Stützapparate (*Müller, Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 1988, 245*).

Das gegenständliche Schlafsystem (Matratze, Auflagen, Luftpumpe) kann nicht unter den Begriff "Hilfsmittel" im Sinne des § 4 der Verordnung subsumiert werden. Ebenso wenig handelte sich bei diesen Aufwendungen um Kosten der Heilbehandlung.

Auch wenn die Matratze individuell eingestellt werden kann und sich dadurch der Körperform anpasst, so gilt dies sowohl für beeinträchtigte oder behinderte Menschen als auch für gesunde Personen. Dies stellt keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse beeinträchtigter oder behinderter Personen abgestimmte Beschaffenheit dar.

Bei der Matratze, der Auflagen und dem Zubehör handelt es um kein Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung. Die Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen war daher ausgeschlossen. Entscheidend war nicht die Art der Verwendung der gegenständlichen Waren, sondern ob es sich um behindertenspezifische Vorrichtungen, eine individuelle Anpassung oder um eine Vorrichtung zur Beseitigung oder Milderung der mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen handelte.

Auch aus dem Umstand, dass vom Bw. die gesamten Anschaffungskosten geltend gemacht wurden, geht hervor, dass vom Sozialversicherungsträger kein Ersatz geleistet worden ist. Dies ist ein Indiz dafür, dass es sich bei den gegenständlichen Waren nicht um Heilbehelfe handelt.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Die seine Tochter betreffenden Aufwendungen für den Kauf einer Zimmereinrichtung und den einer Kaffeemaschine (€ 3.398,-) waren daher nicht zu berücksichtigen, weil die diese Waren betreffenden Rechnungen nicht im Veranlagungsjahr, sondern bereits im Jahr 2009 bezahlt worden sind.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die vorgelegten ärztlichen Befunde keine Hinweise für die Verwendung spezieller Schlafsysteme enthalten. Diese verweisen in den Therapievorschlägen lediglich auf die Einnahme verschiedener Medikamente.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 7. Mai 2013