

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache Mag. B F, Str 4, Plzl C, über die Beschwerde vom 15.1.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes D mit Ausfertigungsdatum 14.12.2015 betreffend Einkommensteuer(Arbeitnehmerveranlagung) 2014

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
2. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) beantragte in der am 17.5.2015 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 unter anderem die Absetzung von unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel als außergewöhnliche Belastung für ihren behinderten Sohn (Nummer des Behindertenpasses 11xx) in Höhe von € 1.646,29.
2. Die Abgabenbehörde ersuchte die Bf. mit Vorhalt vom 3.11.2015 um Übermittlung einer schriftlichen Aufstellung der zusätzlich als außergewöhnliche Belastung geltend

gemachten Kosten samt Rechnungen und Zahlungsbelegen. Der Erhalt von Ersätzen bzw. Vergütungen, auch von einer privaten Krankenversicherung sollte mitgeteilt werden.

3. Mit Schreiben vom 24.11.2015 teilte die Bf. dazu Folgendes mit:

"Bei den außergewöhnlichen Belastungen handelt es sich um einen Laptop, den mein Sohn E für den Schulbesuch als Hilfsmittel benötigt. Er ist stark sehbehindert. Außerdem wurde eine neue Version des Programms HDGUARD 9 auf diesem Laptop installiert. Im Übrigen wurden die alten Programme installiert. Die Kosten für den Laptop betragen € 1.600,--, die Kosten für den HDGUARD 9 betragen € 46,29. Für die Anschaffung dieser Hilfsmittel habe ich keine Vergütungen bekommen. Die Rechnungen mit den Zahlungsbelegen liegen diesem Schreiben bei."

4. In dem am 14.12.2015 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid 2014 anerkannte die Abgabenbehörde lediglich die Kosten für das Programm HDGUARD 9 in Höhe von € 46,29 als außergewöhnliche Belastung aus der Behinderung des Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen. Der angeschaffte Computer hingegen wurde nicht als Hilfsmittel eingestuft.

5. In der dagegen erhobenen Beschwerde brachte die Bf. - auszugsweise - vor:

"Es handelt sich beim angekauften Laptop um ein spezielles Gerät, das schnell genug für die von E benötigten Programme ist und einen größeren Bildschirm hat. Diese speziellen Ausstattungen für einen Sehbehinderten spiegeln sich auch im Preis wider. Außerdem braucht E für den Schulbesuch einen Laptop, weil er die in der Schule vorhandenen Computer nicht nutzen kann. Auf diesen Geräten befinden sich nämlich keine blindenspezifischen Programme, die er aber unbedingt benötigt, um dem Unterricht folgen zu können. Somit war ich gezwungen entweder zwei Computer + 2 Bildschirme für meinen Sohn anzukaufen, oder diesen Laptop, den er sowohl in der Schule als auch zu Hause benützen kann. Ohne den angekauften Laptop samt den bereits vorhandenen Programmen könnte E die HAK in G nicht besuchen. Dieses Gerät ist für E aber unbedingt notwendig, da es ihm - trotz seiner hochgradigen Sehbehinderung - den Schulbesuch in einer normalen Schule ermöglicht." Der Laptop möge als Blindenhilfsmittel und somit als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

6. Dem Beschwerdebegehren wurde in der Beschwerdevorentscheidung vom 21.3.2016 mit der Begründung nicht Rechnung getragen, dass er sich bei einem Notebook nicht um ein "Hilfsmittel" im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen handle. Der Laptop unterscheide sich nicht von normalen Gebrauchsgegenständen, die für jedermann nutzbar seien. Das Notebook sei ohne die dafür vorgesehene Hard- und Software nicht geeignet, Sehbeeinträchtigungen zu mildern oder zu beseitigen. Erst der in der Rechnung gesondert ausgewiesenen "behindertenspezifischen Ausstattung" komme diese Funktion zu. Diese sei im Erstbescheid bereits berücksichtigt worden.

7. Mit Schreiben vom 25.4.2016 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Vorgebracht wurde, dass sich der Laptop

von normalen Gebrauchsgegenständen unterscheide, da es wesentlich teurer, größer und schneller sei. Dieses Gerät sei speziell für E notwendig, um seine Sehbehinderung auszugleichen. Denn nur dieses spezielle Gerät, das besondere Eigenschaften (Größe des Bildschirmes, Schnelligkeit usw.) aufweise, ermögliche den Schulbesuch von E. Außerdem könne E aufgrund seiner Sehbehinderung zwar eine Unterschrift leisten, aber sonst könne er handschriftlich nichts schreiben.

8. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 25.4.2016 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

Strittig ist, ob die Kosten für den im Beschwerdejahr gekauften Laptop (insgesamt € 1.600 umfassend HP Probook € 999, Festplatte Samsung 840 PRO € 399, PC Betriebssystem neu aufsetzen € 125, Datenübertragung von alt auf neu € 79, Preisnachlass von € 2) für den sehbehinderten Sohn "*nicht regelmäßig anfallende Ausgaben für Hilfsmittel*" sind und damit als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

1. Das Finanzamt fertigte an die Bf. am 23.4.2013 eine "*Mitteilung über den Bezug der Familienbeihilfe*" mit folgendem - auszugsweise wiedergegebenen - Inhalt aus:

"Im Zuge dieser Erledigung erstellte das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen im Auftrag des Finanzamtes eine Bescheinigung über das Ausmaß der Behinderung, die zu ihrer Information angeschlossen ist." ...

*"Fach/Ärztliches Sachverständigengutachten betreffend F E, Vers.Nr.: 010195 ...
Untersuchung am 1.2.2013*

Anamnese : Geburt nach 29 SSW mit Langzeitbeatmung und anhaltend hohem Sauerstoffbedarf. Dadurch Netzhautablösung re und Netzhautverschiebung li, damit ist E rechts blind und hat links einen minimalen Sehrest. Er besucht die Handelsschule in H und möchte anschließend auf die Abend-HAK die Matura machen, dann möchte er im Radio als Moderator arbeiten.

Behandlung/Therapie (Medikamente, Therapien - Frequenz):

"In der Schule Computer mit Braille-Schrift. Stock."

Status psychicus / Entwicklungsstand: "Augenscheinlich kein Sehvermögen."

*Diagnose: Netzhautablösung bds. mit minimalem Sehrest li;...
unveränderter Zustand. GdB lt. Richtlinien 90 %.*

Eine Nachuntersuchung ist nicht erforderlich - Dauerzustand.

Der Untersuchte ist voraussichtlich nicht dauernd außerstande, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen."

2. Die Bf. bezog im Beschwerdejahr für den Sohn E jeweils monatlich die erhöhte Familienbeihilfe von € 321,80 sowie das Bundespflegegeld von € 604,20.

3. Der Sohn der Bf. führt einen Behindertenpass mit der Nummer 11xx.

4. Der Sohn der Bf. besuchte die HAK in G. Außer Streit steht, dass der Sohn der Bf. die in der Schule vorhandenen Computer nicht benützen konnte, da sich auf diesen Geräten keine blindenspezifischen Programme befanden. Der Sohn der Bf. kann aufgrund seiner Sehbehinderung lediglich eine Unterschrift leisten, aber sonst handschriftlich nichts schreiben.

5. Außer Streit steht die Abzugsfähigkeit der Software HDGUARD 9 im Betrag von € 46,29 als Hilfsmittel iSd des § 4 der VO.

6. Die Bf. hat für die Anschaffung des Laptops samt Blindensoftware keine Kostenersätze erhalten.

III. Rechtslage

1. 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 außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 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.

Gemäß § 36 Abs. 6 Teilstrich 4 EStG 1988 können Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

2. Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle des Freibetrages die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988).

3. Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

3.1. Nach § 1 der - auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen - Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBI 303/1996 idF BGBI II 430/2010 (kurz: VO), liegt eine Behinderung nur vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit

(Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

3.2. Gemäß § 5 Abs. 1 der VO sind Mehraufwendungen eines Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetztes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag sind nach Abs. 1 auch Aufwendungen gemäß § 4 der VO sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen (§ 5 Abs. 3 der VO).

3.3. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen (§ 4 der VO).

IV. Erwägungen

1. Tatsächliche Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (vgl. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117).

2. Werden - wie im vorliegenden Fall - die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend gemacht (§ 35 Abs. 5 EStG iVm § 34 Abs. 6 Teilstrich 5 EStG 1988), bedarf es eines unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt (vgl. VwGH 14.6.1988, 85/14/0150). Die Beurteilung der Frage, ob ein ursächlicher Zusammenhang der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zugrunde liegt gegeben ist, kann - sofern der Zusammenhang nicht offensichtlich ist - nur auf der Grundlage ärztlicher Sachkunde erfolgen.

3. Die Zwangsläufigkeit eines Aufwands ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (vgl. VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130). Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 34 EStG 1988 Anhang II - ABC Tz 35; vgl. VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064).

4. § 4 der VO erwähnt bei den ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen Aufwendungen für Hilfsmittel beispielhaft den Rollstuhl, das Hörgerät sowie Blindenhilfsmittel.

Gemäß § 154 Abs. 1 ASVG sind als Hilfsmittel solche 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 körperliche oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen. Die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) zieht diese Aussage im § 154 Abs. 1 ASVG zur Definition von Hilfsmitteln im Sinne des § 4 der VO heran (UFS 28.7.2007, RV/1540-W/07 mit Hinweis auf bisherige Aussagen).

5. Der UFS anerkannte in der Entscheidung vom 28.7.2007, RV/1540-W/07 den Laptop mit Overheaddisplay für ein laut ärztlichem Attest zu 100 % behinderten Kind, das sich ohne diese Geräte nicht schriftlich äußern könnte, als Hilfsmittel im Sinne des § 154 Abs. 1 ASVG und somit als Hilfsmittel iSd § 4 der VO.
6. In der Entscheidung vom 31.12.2012, RV/1723-W/11 ging der UFS wiederholt davon aus, dass Computer und Blindensoftware sowie die dazu gehörigen Schulungen (sowie Pauschale für Anpassungsarbeiten zentrale Anwendungen) eine untrennbare Einheit bilden und berücksichtigte Aufwendungen für das Hilfsmittel Blindensoftware und Schulungen als in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung stehende Hilfsmittel iSd § 4 der VO.
7. Entgegen dieser Entscheidungen vertrat die Abgabenbehörde im Schreiben vom 16.2.2016 an die Bf. unter Bezugnahme auf eine Entscheidung des UFS vom 15.2.2012, RV/1250-L/11, den Standpunkt, dass ein Laptop für ein "Blindes Kind" nicht absetzbar sei, weil es sich um ein Gut handle, das sich durch nichts von normalen Gebrauchsgegenständen unterscheide, die für jedermann nutzbar seien. Im Antwortschreiben vom 8.3.2016 dazu wiederholte die Bf. ihre Meinung, dass der Laptop als Gegenstand im Sinne des § 154 Abs. 1 ASVG anzusehen sei, da dieser auf Grund der Größe des Bildschirms und dessen sonstiger Beschaffenheit geeignet war, das Gebrechen (Sehbehinderung) ihres Sohnes zu mildern.
8. Trotzdem bereits vormalige Entscheidungen des UFS Linz zu Kritik in der Literatur geführt haben, da die jeweilige Begründung in Widerspruch zu den Grundprinzipien der außergewöhnlichen Belastung gestanden seien (vgl. Doralt, RdW 2009/396, 431), stützte sich die Abgabenbehörde auf die Entscheidung des UFS vom 15.2.2012, RV/1250-L/11. Nach deren Begründung unterscheide sich das angeschaffte Produkt zum einen nicht von normalen Gebrauchsgegenständen, die für jedermann nutzbar seien, zum anderen sei das Notebook ohne die dafür vorgesehene Hard- und Software nicht geeignet, Sehbeeinträchtigungen zu mildern oder zu beseitigen.
9. Wie von der Bf. unwidersprochen dargelegt, waren die in der Schule vorhandenen Computer mangels einer darauf installierten speziellen Blindensoftware für ihren Sohn nicht verwend- und benutzbar. Der zu 90 % sehbehinderte Sohn konnte lediglich eine Unterschrift schreiben, aber sonst nichts handschriftlich ausfertigen. Dass der schwer sehbeeinträchtigte Sohn der Bf. in der Schule zwingend auf einen Computer mit Braille-Schrift (Blindenschrift, die von Blinden und Sehbehinderten benutzt wird) angewiesen war,

wurde auch im vorliegenden fachärztlichen Sachverständigengutachten (siehe Mitteilung der Abgabenbehörde vom 23.4.2013) unter dem Punkt "Behandlung/Therapie" festgestellt und verordnet.

10. Diesem ärztlichen Sachverständigengutachten folgend geht das Bundesfinanzgericht im konkreten Beschwerdefall davon aus, dass der Sohn der Bf. eines Hilfsgerätes in der Form eines Computers mit installierter Blindensoftware bedurfte, um - wie hier - am täglichen Schulbetrieb aktiv teilnehmen zu können und in der Folge den Leistungsanforderungen der Schule gerecht zu werden. Ohne die ständige Begleitung dieses speziell ausgestatteten Computers, in dem schulische Mitschriften gespeichert und in der Folge gelernt werden können, wäre der Besuch einer regulären Schule für den sehbehinderten Sohn der Bf. wohl nicht möglich gewesen. Im Übrigen ergibt die Spaltung der Aufwendungen in Laptop und Blindensoftware im gegenständlichen Fall wohl keinen Sinn. Der Sohn der Bf. könnte den Laptop ohne die installierte Blindensoftware nicht verwenden und wäre eine Blindensoftware ohne auf einem PC installiert zu sein auch nicht zweckdienlich.

11. Der Sohn der Bf. ist aufgrund seiner schweren Sehbeeinträchtigung nicht in der Lage sich handschriftlich zu äußern. Der Laptop mit installierter Behindertensoftware bot dem Sohn die Möglichkeit mit der Außenwelt schriftlich zu kommunizieren sowie den schulischen Anforderungen gerecht zu werden. Diese Gerätschaft ersetzt sohin, die nicht vorhandene Fertigkeit mit der Hand zu schreiben und sich schriftlich zu artikulieren.

12. Der Laptop mit der dazu gehörigen Blindensoftware ist im gegenständlichen Beschwerdefall unter die Hilfsmittel im Sinne des § 154 Abs. 1 ASVG zu subsumieren, die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind gemäß § 4 der VO als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

13. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

V. Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs. 3 und § 35 EStG 1988 besteht eine ständige Rechtsprechung des VwGH (Punkt IV.).

Innsbruck, am 17. Februar 2017

