

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache XY gegen den Bescheid des Finanzamts Linz vom 22.1.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2014

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verwaltungsgeschehen

Der Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf), der einen Grad der Behinderung von 80 % aufweist, beantragte im Jahr 2014 im Rahmen seines Antrags auf Arbeitnehmerveranlagung einen Betrag von 1.929,49 € an unregelmäßigen Aufwendungen für Hilfsmittel.

Über Ergänzungsersuchen der belangten Behörde führte der Bf aus, dass er bei einem Sportunfall (Sturz mit dem Mountainbike) im Juli 2012 schwere Verletzungen an der Hals- und Brustwirbelsäule und am Kopf (Schädel-Hirn-Trauma) erlitten habe. Von seinem Orthopäden sei ihm die Anschaffung einer orthopädischen Matratze "dringend angeraten" worden, das sie einen wertvollen Beitrag für die Schmerzlinderung un Hinblick auf seine Wirbelsäulenverletzung bzw Behinderung leiste.

Der Vorhaltsbeantwortung angeschlossen war ua die Rechnung über die angekauften Matratze. Diese ist mit 22.7.2014 datiert und umfasst einen orthopädischen

Regenerationsbetteinsatz sowie eine orthopädische Matratze mit der Bezeichnung "Wohlfühloase".

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 22.1.2016 wurden diese Aufwendungen mit im wesentlichen folgender Begründung nicht anerkannt:

Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr 303/1996 idgF, seien 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 (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel).

Bei der angeschafften Matratze handle es sich um ein Serienprodukt, welches für alle Menschen geeignet und verwendbar ist, und daher auch allen Menschen, besonders natürlich solchen mit Schädigung der Wirbelsäule, empfohlen werde. Im Handel allgemein erhältliche Matratzen stellten somit keine typischen Heilbehelfe dar.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde vom 24.1.2016 führte der Bf aus, dass er bei seinem Unfall im Jahr 2012 eine Kompressionsfraktur sowie einen Stauchungsbruch und die Zerreissung eines Halswirbels und zweier Brustwirbel erlitten habe. Da er beruflich im Außendienst tätig sei und geraume Zeit im PKW verbringe, habe er 2013 zur Schmerzlinderung einen orthopädischen Sitz und in das Auto einbauen lassen, was im Vorjahr durch das Finanzamt auch anerkannt worden sei. Von ärztlicher Seite sei ihm erklärt worden, dass die Liegematratze ein wesentliches Heilmittel darstelle. Nach seinen Informationen gebe es keine speziell angefertigte Matratze, weil Qualitätsmatratzen sich an den jeweiligen Körperbau anpassten und eine gleichmäßige Druckverteilung erwirkten. Er sei auch im Krankenhaus nach seiner Wirbelsäulenoperation auf einer im Handel allgemein üblichen Matratze gelegen.

Daher habe er sich eine spezielle Qualitätsmatratze gekauft, welche die erforderlichen Kriterien erfülle, was durch eine Bescheinigung der Herstellerfirma nachgewiesen worden sei.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.2.2016 mit im Wesentlichen folgender Begründung abgewiesen:

Die gegenständliche Matratze samt Einsatz sei ein Serienprodukt, welches auch im Internet zum Verkauf angeboten werde.

Nach herrschender Lehre verstehe man unter den hier relevanten Kosten der Heilbehandlung iZm einer Behinderung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie mit der Behinderung im Zusammenhang stünden sowie Krankentransportkosten und Fahrtkosten.

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Heilbehandlung führe zu einer außergewöhnlichen Belastung. Für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung müssten die in § 34 Abs 1 EStG geforderte Voraussetzung

der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen nachgewiesen werden. Dazu sei die Vorlage eines vor deren Inanspruchnahme ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit dieser Maßnahmen ergebe, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten könne es gleichgehalten werden, wenn zu einer Therapie von einem Sozialversicherungsträger Zuschüsse geleistet würden.

Zur streitgegenständlichen Matratze sei kein Ersatz der Krankenkasse geleistet worden. Ob eine ärztliche Verordnung für diese Matratze vorgelegen sei, sei nicht mehr weiter untersucht worden., da eine Berücksichtigung der Anschaffungskosten aus folgende Gründen nicht möglich sei:

Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führten, könnten entsprechend der Gegenwerttheorie grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Im Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02, vertrete der VfGH unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 22.10.1996, 92/14/0172 die Auffassung, dass der Gegenwertgedanke auch bei Behinderungen nicht unbeachtlich sei.

Die Anschaffung eines Serienprodukts stelle eine Umschichtung im Vermögen dar, auch wenn hiefür die Körperbehinderung ausschlaggebend gewesen sei, die eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausschließe. Eine andere Beurteilung, die dann geboten sein könnte, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssten, die infolge Verwendbarkeit für bestimmte Personen (zB Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert hätten, sei bei der Anschaffung einer Matratze nicht gerechtfertigt (VwGH 5.12.1973, 0817/73).

Recherchen im Internet hätten ergeben, dass orthopädische Matratzen nicht nur von Menschen verwendet würden, die an Rücken- oder Nachemschmerzen litten. Stattdessen hätten Nutzer orthopädischer Matratzen erkannt, wie wichtig ein erholsamer Schlaf für die eigene Lebensqualität sei. Eine orthopädische Matratze helfe nicht nur dabei, Verspannungen in der Wirbelsäule vorzubeugen, sondern wirke sich vor allem druckentlastend auf den ganzen Körper aus. Die orthopädische Matratze sei ein wenig weicher als eine handelsübliche und helfe somit dabei, Knochen und Gelenke nachhaltig zu schonen.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung brachte der Bf am 11.2.2016 einen Vorlageantrag ein, in welchem er im Wesentlichen ausführte, dass er die strittige Matratze auf "Empfehlung seines Orthopäden erstanden habe, um eine Schmerzlinderung im Liegen zu erzielen". Die Matratze ermögliche eine gleichmäßige Druckverteilung, wodurch eine gewisse Linderung eintrete. Er sei auch im Krankenhaus nach seiner Wirbelsäulenoperation auf einer "im Handel allgemein erhältlichen Matratze gelegen". Vor seinem Unfall habe er in der Verwendung einer teureren Matratze keinen Bedarf gesehen.

Sachverhalt

Der Bf hat 2012 einen Unfall erlitten und dabei ua Verletzungen der Wirbelsäule erlitten, die zu einem Behinderungsgrad im Ausmaß von 80% geführt haben. Der Bf hat im beschwerdegegenständlichen Jahr eine orthopädische, jedoch handelsübliche, Matratze angeschafft, deren Aufwendungen er als außergewöhnliche Belastung geltend machte. Dies wurde seitens der belangten Behörde nicht anerkannt, wogegen sich die gegenständliche Beschwerde bzw der Vorlageantrag richten.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und gründet sich auf die seitens der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht übermittelten, oben in der Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens angeführten, Unterlagen.

Rechtslage

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, die folgende Voraussetzungen erfüllen müssen: Sie müssen außergewöhnlich sein (Abs 2), muss zwangsläufig erwachsen (Abs 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgabe sein.

Die Belastung ist gemäß § 34 Abs 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs 6 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 den Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Abs. 1, 1. Teilstrich, der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr 303/1996 idgF, sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Nach § 4 der eben zitierten Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Erwägungen des Bundesfinanzgerichts

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Aufwendungen der vom Bf im beschwerdegegenständlichen Jahr angeschafften, jedenfalls handelsüblichen, Matratze samt Betteinsatz eine außergewöhnliche Belastung in Form eines nicht regelmäßig anfallende Aufwandes für Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen darstellen oder nicht.

Als "Hilfsmittel" iSd zitierten Bestimmung gelten nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen (zB Prothesen) oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel; vgl Jakom/Vock, EStG⁹ [2016], § 35 Rz 25). Um kein Hilfsmittel handelt es sich hingegen idR bei einem Gut, das sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht mehr unterscheidet und für jedermann nutzbar ist, es sei denn, dass es behinderungsspezifisch einsetzbar ist (Jakom/Vock, EStG⁹ [2016], § 35 Rz 26).

Mit der Frage der speziell behindertenspezifisch einsetzbaren Funktion eines (Wirtschafts-)Gutes im Zusammenhang steht der Grundsatz, dass die dadurch entstehenden Aufwendungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sein müssen (vgl zB VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003; UFS 2.9.2013, RV/0035-S/13). Es muss sich daher um „verlorenen“ Aufwand handeln, wovon dann nicht die Rede sein kann, wenn der Aufwand zu einem entsprechenden Vermögenswert geführt hat (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003), somit also ein "Gegenwert" geschaffen wurde. Der Erwerb eines Gegenstandes bzw (Wirtschafts-)Gutes stellt daher idR keine außergewöhnliche Belastung dar (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172). Dies gilt selbst dann, wenn das Wirtschaftsgut von einer beeinträchtigten Person entsprechend verwendet wird.

Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen insoweit, als es sich etwa um die Beschaffung von (Wirtschafts-)Gütern handelt, die auf Grund ihrer Verwendbarkeit nur für bestimmte individuelle Personen (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (zB Rollstühle, Krankenbetten) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172), somit beispielsweise Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, aber auch etwa sanitäre Einrichtungsgegenstände, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert sind (vgl zB VfGH 13.3.2003, B 785/02 oder UFS 1.12.2005, RV/1364-W/05) oder Lifteinbauten (BFG 22.12.2015, RV/7104281/2014), zumal eine Wohnung durch den Umstand einer behindertengerechten Ausgestaltung idR keine Wertsteigerung erfährt (VfGH 13.3.2003, B 785/02; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

Was den Erwerb "handelsüblicher" Matratzen- bzw Bettsysteme betrifft, so besteht dazu eine einhellige Rechtsprechung des VwGH sowie des UFS bzw BFG, hinsichtlich derer beispielhaft auf die folgenden Entscheidungen verwiesen wird:

Der VwGH hat dazu im Erkenntnis vom 4.3.2009, 2008/15/0292, wörtlich ausgeführt:
"Auch in bezug auf die zwei Sets an Matratzen ... hat die belangte Behörde außergewöhnliche Belastungen mit der Begründung nicht anerkannt, es lägen keine behindertenspezifischen Vorrichtungen vor; die belangte Behörde spricht von handelsüblichen Schlafsystemen, die von nicht behinderten Personen gleichermaßen genutzt würden. Somit hat sie auch für diese Aufwendungen die Außergewöhnlichkeit und die Zwangsläufigkeit iSd 34 EStG 1988 nicht anerkannt. Dass der belangten Behörde hinsichtlich dieser Aufwendungen ein Rechtsirrtum vorzuwerfen wäre, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, weil er weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde erläutert, in welcher Weise die in Rede stehenden Sets über eine Standardausstattung hinausgehen und warum sie sich im Hinblick auf die Behinderung als erforderlich erweisen."

Der UFS ist in seiner Entscheidung vom 2.9.2013, RV/0035-S/13 unter Hinweis auf das eben zitierte VwGH-Erkenntnis zum selben Ergebnis gekommen. Der Rechtsmittelwerber vermochte in diesem Verfahren nicht darzutun, in welcher Weise das von ihm erworbene Matratzenset über eine Standardausstattung hinausging und warum es sich im Hinblick auf die Behinderung als erforderlich erwies.

Das BFG hat zuletzt im Erkenntnis vom 29.4.2016, RV/5100598/2016 die Qualifikation einer Matratze als außergewöhnliche Belastung deswegen abgelehnt, weil die strittige Matratze keiner ärztlichen Verordnung im Sinne einer orthopädischen Hilfe entsprochen hatte, sondern aufgrund einer ärztlichen Empfehlung angeschafft wurde. Die Matratze war somit ein zwar hochqualitatives Produkt, doch war sie nicht geeignet als Hilfsmittel zur individuellen orthopädischen Heilbehandlung im Sinne des Normzweckes der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen beurteilt zu werden. Das BFG sah es weiters auch als durchaus glaubhaft an, dass die Matratze aufgrund ihrer hohen Qualität geeignet war, die Lebensqualität des Bf wesentlich positiv beeinflussen, doch würde dies auch der Fall sein, wenn entsprechende körperliche Einschränkungen nicht vorlägen. Die Matratze war somit für das BFG als "für jedermann nutzbar" zu qualifizieren, der eine gesunde, komfortable und seinen Bedürfnissen entsprechende Lebensweise herstellen will, stellte jedoch kein speziell für den Einzelfall hergestelltes Hilfsmittel dar, das eine körperliche Beeinträchtigung mildert und für einen anderen nicht nutzbar ist.

Nach Ansicht des erkennenden Richters sind die Sachverhalte der zitierten Entscheidungen, in denen die Aufwendungen für Matratzen iZm Körperbehinderungen durchwegs nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden sind, mit dem gegenständlichen Beschwerdefall vergleichbar. Es ist nicht in Abrede zu stellen und somit dem Bf grundsätzlich darin zu folgen, dass die von ihm angeschaffte Matratze positive Auswirkungen auf seine nach seinem erlittenen Unfall bestehenden Beschwerden zu zeitigen vermag. Weiters wäre, wie allerdings im konkreten Fall von der belangten Behörde jedenfalls gefordert, für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung auch eine ärztliche Verordnung bzw ein Ersatz durch einen Krankenversicherungsträger

nicht zwingend erforderlich (vgl in diesem Sinne etwa BFG 6.5.2016, RV/1100626/2014 bzw *Kittl*, Alternativmedizinische Behandlung als außergewöhnliche Belastung? BFGjournal 2015, 446 ff, zu alternativen Heilmethoden), zumal deren Fehlen die Zwangsläufigkeit nocht schon vorweg ausschließt. Allerdings handelt es sich bei der gegenständlichen Matratze um ein Produkt, welches unbestrittenmaßen ein "handelsübliches" und am freien Markt erwerbbar ist (von der belangten Behörde auch als "Serienprodukt" bezeichnet) und welches auch von allenfalls gesundheitsbewussten, jedoch nicht beeinträchtigten Personen, entsprechend verwendet wird bzw einem solchen Personenkreis angeboten wird. Dadurch wurde aber, anders als etwa bei Rollstühlen, Prothesen oder behindertengerechten Umbauten, ein expliziter, für jedermann nutzbarer, messbarer, Gegenwert geschaffen. Dementsprechend liegt allerdings kein endgültiger Vermögensabfluss, sondern lediglich eine Vermögensumschichtung (Geldmittel gegen allgemein verwendbares Wirtschaftsgut) vor und es mangelt somit bereits neben der Zwangsläufigkeit auch am Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung an sich.

Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde somit abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 144 Abs 3 B-VG 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.

Im gegenständlichen Fall besteht zur Frage, ob die Aufwendungen für ein allgemein nutzbares, "handelsübliches" Wirtschaftsgut, insbesondere auch einer Matratzem die nicht über eine Standardausstattung hinausgeht, eine einhellige Rechtsprechung, dass diese keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 13. Juli 2016