

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin BE in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch IBEX Stb, über die Beschwerden vom 15.01.2016 und vom 06.02.2017 gegen die Bescheide der belannten Behörde Finanzamt Salzburg-Stadt vom 18.12.2015 und vom 25.01.2017, StNr, betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruchs dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1 Verfahrensgang

#### 1.1 Arbeitnehmerveranlagung 2014

Der Beschwerdeführer (im Folgenden als Bf bezeichnet) bezog aus seiner Tätigkeit beim AG während des gesamten Streitzeitraums 2014 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte er ua. zusätzliche Kosten für seine 70%ige Behinderung in Höhe von € 9.442,14 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Die belangte Behörde erließ am 18.12.2015 den Einkommensteuerbescheid 2014 und berücksichtigte darin nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnlichen Belastungen im Betrag von € 3.200,27. Die belangte Behörde begründete ihre Entscheidung damit, dass die Ausgaben für den E-Rollstuhl, den

Sport E-Rollstuhl zum Tennisspielen, den Runtastic Brustgurt und das Blutdruckmessgerät nicht zu den unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel zählen.

Dagegen legte der Bf innerhalb der Rechtsmittelfrist **am 15.01.2016 Beschwerde ein**.

Er brachte dazu vor, dass sich seine Beschwerde gegen folgende nicht anerkannte zusätzliche Ausgaben aufgrund seiner Behinderung richte:

Ausgaben für den Elektro-Rollstuhl (Alltag):

07.03.2014	Rechnung A	Kilometerzähler Rollstuhl	€ 204,12
27.03.2014	Rechnung B	Rollstuhl	€ 13,28
27.03.2014	Rechnung C	Tasche Rollstuhl	€ 23,25
05.05.2014	Rechnung D	Befestigungshaken Rollstuhl	€ 498,00
27.06.2014	Rechnung E	Befestigungsbolzen Rollstuhl	€ 371,28
<b>Summe</b>			<b>€ 1.109,93</b>

Ausgaben für den Elektro-Rollstuhl zum Tennisspielen:

07.02.2014	Rechnung F	Reifen	€ 373,97
01.04.2014	Rechnung G	Batterien	€ 456,00
12.05.2014	Fahrtkosten H	206 Kilometer	€ 86,52
14.05.2014	Fahrtkosten H	206 Kilometer	€ 86,52
16.05.2014	Rechnung F	Antriebsmotoren	€ 2.400,00
08.07.2014	Rechnung F	Beinstützen	€ 922,63
16.09.2014	Rechnung D	Batterien	€ 384,96
05.11.2014	Rechnung D	Reifen	€ 326,40
<b>Summe</b>			<b>€ 5.037,00</b>

Hinsichtlich des Alltagsrollstuhls begründete er seine geltend gemachten Ausgaben damit, dass es sich um Zubehör für seinen elektrischen Rollstuhl handle. Dieser werde ihm von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter (BVA) aufgrund einer ärztlichen Verordnung (er sei aufgrund einer progressiven Muskeldystrophie nicht mehr gehfähig) zur Verfügung gestellt.

Kilometerzähler: Da die Anzeige des Ladezustandes der Batterie sehr ungenau sei, verwende er zur Sicherheit auch einen Kilometerzähler. Dieses Hilfsmittel diene also dazu, dass er nicht mit leeren Batterien irgendwo stehen bleibe. Dies sei eine einmalige Ausgabe (daher unregelmäßig).

Tasche Rollstuhl und Rollstuhlnetz: Die original am Rollstuhl angebrachte Tasche habe er aufgrund seiner Behinderung nicht öffnen können. Diese Hilfsmittel seien zur Mitnahme

von Geldbörse, Schlüssel, Handy usw. unbedingt erforderlich und die Ausgaben würden nur anfallen, sofern eine Tasche kaputt werde (daher unregelmäßig).

Befestigungshaken Rollstuhl: Dieses Hilfsmittel sei für die sichere Befestigung des Rollstuhls beim Transport in einem Auto, Bus oder Zug unbedingt erforderlich. Dies sei eine einmalige Ausgabe (daher unregelmäßig).

Befestigungsbolzen Rollstuhl: Da er seinen Rollstuhl als Fahrersitz im Auto verwende, müsse dieser am Boden befestigt werden. Dazu müsse er mit einem am Rollstuhl montierten Befestigungsbolzen in eine am Boden montierte Verriegelungsvorrichtung fahren. Dieses Hilfsmittel sei für das Autofahren unbedingt erforderlich und die Ausgabe falle nur bei der Anschaffung des Rollstuhls an (daher unregelmäßig). Die BVA habe nur die Ausgabe für den original am Rollstuhl angebrachten Befestigungsbolzen übernommen. Dieser sei aber zu weit vorne angebracht gewesen, sodass dieser für die vorhandene Verriegelungsvorrichtung nicht verwendbar gewesen sei.

Bezüglich der von ihm geltend gemachten Ausgaben für den Tennisrollstuhl brachte er begründend vor, er habe dafür von der BVA aufgrund einer ärztlichen Verordnung einen Zuschuss in Höhe von € 4.000,00 erhalten. Der Rollstuhl sei ihm ärztlich verordnet worden, da bei seiner Krankheit etwas Bewegung sehr wichtig sei, um Übergewicht (das sehr rasch dazu führen würde, dass er rund um die Uhr gepflegt werden müsste und daher nicht mehr arbeitsfähig wäre) zu vermeiden. Weiters sei das Tennisspielen zur Aufrechterhaltung sozialer Kontakte sehr wichtig.

Da der Rollstuhl beim Tennisspielen sehr beansprucht werde, seien öfters Reparaturen erforderlich. Im Jahr 2014 hätten zum Beispiel die Antriebsmotoren aufgrund eines Motorschadens und die Beinstützen aufgrund eines Bruches ausgetauscht werden müssen.

Der Rollstuhl sei ein Hilfsmittel, das erforderlich sei, um ihm das Tennisspielen zu ermöglichen und die Kosten dafür würden unregelmäßig anfallen.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 19.05.2016 legte der Bf ua. die ärztliche Verordnung eines elektrischen Sportrollstuhls vom 23.07.2012, ein Begleitschreiben seiner Hausärztin vom 23.07.2012 sowie einen ärztlichen Befundbericht seiner Neurologin vom 25.05.2016 vor.

In der Folge erließ die belangte Behörde bezüglich der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 **am 26.08.2016 die Beschwerdevorentscheidung**.

Dabei anerkannte diese nachgewiesene Kosten in Höhe von € 4.106,08 als außergewöhnliche Belastungen. Begründend brachte die belangte Behörde dazu vor, außergewöhnliche Belastungen seien gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 6 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltens (§ 34 Abs. 6 iVm § 35 Abs. 5 EstG) abzugsfähig, wenn diese außergewöhnlich seien, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigen würden.

Die Belastung müsse nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein. Dabei sei ein objektiver Maßstab anzulegen (VwGH 12.6.1990, 89/14/0274; VwGH 20.6.1995, 92/13/0181). Die Zwangsläufigkeit sei stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen.

Eine Belastung erfolge zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Eine Belastung erwachse nicht zwangsläufig, wenn sie sonst unmittelbare Folge eines Verhaltens sei, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen habe (vgl. beispielsweise VwGH 19.3.1998, 95/15/0024).

Nicht zwangsläufig seien daher Aufwendungen, welche durch eine vom Menschen beeinflusste Situation entstünden.

Betreffend der in der Beschwerde des „Alltagsrollstuhls“ geltend gemachten Aufwendungen sei auszuführen:

Der Kilometerzähler für den Rollstuhl sei lt. Ausführungen des Beschwerdeführers lediglich zur Sicherheit/Kontrolle des Batterieladezustandes verwendet worden und stelle daher eine freiwillig angeschaffte Aufwendung für das Hilfsmittel (den Rollstuhl) dar. Mangels Zwangsläufigkeit könne diesbezüglich keine außergewöhnliche Belastung begründet werden. Die Beschwerde sei in diesem Punkt daher abzuweisen gewesen.

Die Tasche für den Rollstuhl sowie das Rollstuhlnetz seien lt. Ausführungen des Beschwerdeführers deshalb erworben worden, da der Beschwerdeführer aufgrund seiner Behinderung die am Rollstuhl angebrachte Tasche nicht öffnen hätte können und die Aufwendungen somit zur Mitnahme von Geldbörse, Schlüssel etc. unbedingt erforderlich gewesen seien.

Laut Ausführungen des Beschwerdeführers seien die angeschafften Befestigungshaken (einmalige Ausgabe) für die sichere Befestigung des Rollstuhls beim Transport in einem Auto, Bus oder Zug notwendig. Die Befestigungsbolzen seien benötigt worden, um den Rollstuhl als Fahrersitz im Auto am Boden zu befestigen. Diese Hilfsmittel würden nur bei der Anschaffung des Rollstuhles anfallen.

Gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303, seien nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgeräte, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Der Beschwerde sei daher betreffend der Tasche für den Rollstuhl, dem Rollstuhlnetz, der Befestigungshaken sowie der Befestigungsbolzen für den Rollstuhl, welcher ein Hilfsmittel iSd oben angeführten Verordnung darstellt, statzugeben gewesen.

Betreffend des Elektro-Rollstuhls zum Tennisspielen sei auszuführen:

Nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates könne § 154 Abs. 1 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) zur Definition von Hilfsmitteln im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen herangezogen werden (UFS 26.02.2004, RV/2505-W/02; 28.06.2007, RV/1540-W/07).

Als Hilfsmittel im Sinne des § 154 Abs. 1 ASVG seien 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 Frage, welche Gegenstände oder Vorrichtungen derartige Hilfsmittel seien, sei nach der jeweils vorliegenden Behinderung zu beantworten (UFS 28.06.2007, RV/1540-W/07).

Der Bf führe in seiner Beschwerde aus, der Rollstuhl sei ärztlich verordnet worden, da bei der Krankheit etwas Bewegung sehr wichtig sei, um Übergewicht (das rasch dazu führen würde, dass er rund um die Uhr gepflegt werde müsste und nicht mehr arbeitsfähig wäre) zu vermeiden. Weiters wäre das Tennisspielen zur Aufrechterhaltung sozialer Kontakte sehr wichtig.

Im ärztlichen Schreiben vom 23.7.2012 (Beilage der Vorhaltsbeantwortung, eingelangt am 8.6.2016) werde ausgeführt, dass der Sttpfl. sehr sportbegeistert sei und sich eine Sportausübung positiv auf den Krankheitsverlauf auswirke sowie die sozialen Kontakte fördere.

Eine Milderung oder Beseitigung einer körperlichen oder psychischen Beeinträchtigung liege nicht vor und sei nicht nachgewiesen worden. Der „Tennisrollstuhl“ stelle laut vorliegendem Sachverhalt kein „Therapiegerät“ und somit auch kein Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, dar.

Weiters verbleibe beim Beschwerdeführer für sich selbst die Entscheidungsfreiheit, ob er ein Übergewicht durch Ernährung oder Sport verhindere und des Weiteren auch, welchen Sport er ausübe. Es liege vielmehr eine vom Willen des Beschwerdeführers maßgeblich beeinflusste Situation vor, die eine Zwangslage nicht begründen könne.

Die Kosten für den „Tennisrollstuhl“ sowie die damit in Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen würden keine außergewöhnliche Belastung darstellen und sei die Beschwerde diesbezüglich abzuweisen gewesen.

Daraufhin brachte der Bf innerhalb der Rechtsmittel **am 23.09.2016 einen Vorlageantrag** bei der belangten Behörde ein. Darin beantrage dieser, dass seine Beschwerde vom 15.01.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 18.12.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt werde. Begründend führte der Bf dazu aus, dass mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. August 2016 seine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 teilweise abgewiesen worden sei. Die Kosten für den Elektro-Rollstuhl würden durchaus eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Der Elektro-Rollstuhl diene dazu, die Funktion unzulänglicher Körperteile zu übernehmen und die körperliche Beeinträchtigung zu mildern. Im ärztlichen Befundbericht von Frau Dr. N, Fachärztin für Neurologie, welcher im Zuge der Beschwerde vorgelegt worden sei, werde darauf hingewiesen, dass die Fortsetzung des Tennisspiels dringend zu befürworten sei, da dadurch eine Kräftigung der Armmuskulatur erzielt werden könne, was sich wiederum positiv auf den Krankheitsverlauf auswirke. Ohne den Tennisrollstuhl wäre

Hr. Bf eine sportliche Betätigung nicht möglich. Diese sei aber laut der ärztlichen Befunde notwendig, um den Krankheitsverlauf positiv zu beeinflussen.

Die Begründung, dass die Ausübung des Sports nicht zu einer Milderung oder Beseitigung der körperlichen Beeinträchtigung führe, könne im Fall einer unheilbaren Krankheit kein Maßstab für die Anerkennung des Rollstuhls als Hilfsmittel sein, da es im Fall von Hr. Bf darum gehe, den Krankheitsverlauf zu verlangsamen und eine Heilung nicht möglich sei.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde schließlich am **10.05.2017 samt Vorlagebericht** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

## 1.2 Arbeitnehmerveranlagung 2015

Der Bf bezog im Streitzeitraum 2015 ebenfalls Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte er ua. zusätzliche Kosten für seine 70%ige Behinderung in Höhe von € 6.418,98 geltend.

Die belangte Behörde erließ daraufhin **am 25.01.2017 den Einkommensteuerbescheid 2015** und anerkannte nachgewiesene Kosten aus seiner Behinderung in Höhe von € 2.944,64 als außergewöhnlichen Belastungen. Begründend führte sie dazu aus, dass sie hinsichtlich der Nichtanerkennung der Ausgaben für den Sport-E-Rollstuhl zum Tennisspielen auf die Begründung des Vorjahresbescheides (BVE) verweise.

Die Selbstbehaltskosten an die Weserbergland-Rehabilitationsklinik seien um eine Haushaltserparnis von tgl. € 5,23 für 28 Tage gekürzt worden.

Messebesuchskosten zur Information wegen eines behindertengerechten Umbaus des Badezimmers würden keine Krankheitskosten wegen Behinderung darstellen. Diesen Kosten fehle das Merkmal der Zwangsläufigkeit.

Dagegen erhob der Bf innerhalb offener Rechtsmittelfrist **am 06.02.2017 Beschwerde**. Darin beschwerte er sich gegen folgende nicht anerkannte zusätzliche Ausgaben aufgrund seiner Behinderung:

### Ausgaben für Elektro-Rollstuhl zum Tennisspielen

11.03.15	Rechnung D	Batterie	€ 424,80
20.03.15	Rechnung I	Felgen	€ 230,40
25.03.15	Rechnung J	Mantel	€ 97,95
25.03.15	Rechnung A	Flex	€ 57,50
15.04.15	Rechnung I	Räder	€ 477,60
28.04.15	Rechnung D	Montage Räder	€ 244,80
05.06.15	Rechnung D	Batterie	€ 688,80
21.08.15	Rechnung I	Versand Räder	€ 78,00
12.10.15	Rechnung J	Mantel	€ 97,95

<b>Summe</b>			€ 2.397,80
--------------	--	--	------------

Begründend führte er dazu aus, dass hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 18.12.2015 in selbiger Sache ein Antrag gemäß § 264 BAO zur Vorlage an das Bundesfinanzgericht gestellt worden sei und eine Erledigung noch ausständig sei. Zuvor sei nämlich die Beschwerde vom 19.1.2016 mit Beschwerdevorentscheidung vom 26.08.2016 teilweise abgewiesen worden.

Im Folgenden erließ die belangte Behörde **am 10.05.2017 die**

**Beschwerdevorentscheidung.** Sie wies darin die Beschwerde vom 7.02.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 25.01.2017 als unbegründet ab. Zur Begründung kann auf die Beschwerdevorscheidung vom 26.08.2016 verwiesen werden, da sich beide Ausführungen nahezu vollumfänglich entsprechen.

Dagegen erhob der Bf innerhalb offener Rechtsmittelfrist am **05.06.2017 einen Vorlageantrag**, in welchem er die Vorlage der Beschwerde vom 07.02.2017 an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung beantragte. Dies begründete er damit, dass gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 idgF der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen könne, 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 seien.

Für den Berufungszeitraum sei die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91 idF BGBl II 2001/416, maßgeblich, deren § 1 Abs. 1 u.a. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gelte. Mit dieser VO würden weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen werden.

In § 4 dieser VO werde normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen seien. Dies sei nach § 1 Abs. 3 der Verordnung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 vorzunehmen.

Nach Lehre und Rechtsprechung seien Kosten einer Heilbehandlung Arzt-, Spitals-, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stünden, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten; jedenfalls Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen würden.

Hilfsmittel im Sinn der Verordnung seien nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet seien, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen. Darunter würden beispielsweise Badelifte, Blindenführhunde, Bruchbänder, Hörgeräte, Körperersatzstücke, Krankenfahrstühle,

Krücken, orthopädische Behelfe, Prothesen, Rollstühle und Stützapparate fallen (Müller, Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 8/1998, S. 239).

Auch für die Berücksichtigung von Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung sei Voraussetzung, dass die Aufwendungen außergewöhnlich und zwangsläufig seien. Die Bestimmung des § 154 Abs. 1 ASVG lege fest:

„Als Hilfsmittel seien hierbei solche Gegenstände oder Vorrichtungen anzusehen, die geeignet seien,

- a) die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder
- b) die mit einer Verstümmelung, Verunstaltung oder einem Gebrechen verbundene körperliche oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen.“

Der Elektro-Rollstuhl zum Zwecke der Sportausübung sei daher aus mehreren Gründen als Hilfsmittel iSd § 4 leg cit zu sehen:

- Zum einen befähige ihn der Elektro-Rollstuhl zur Sportausübung, was ihn wiederum zur gesellschaftlich gleichberechtigten Teilhabe am gesellschaftlichen Leben befähige. Dies wäre mit dem „normalen“ Elektro-Rollstuhl nicht möglich, da dieser aufgrund seiner Bauweise für Sportausübung nicht geeignet sei.
- Der Elektro-Rollstuhl zur Sportausübung sei zur Ausübung von Sport (im konkreten Fall Tennis) in seinem Fall zwangsläufig. Durch die sportliche Betätigung würden sowohl seine körperlichen als auch seine psychischen Beeinträchtigungen, welche durch sein Krankheitsbild (progressive, also voranschreitende Muskeldystrophie, konkret: Becker-Kiener) herrühren würden, gemildert werden. In körperlicher Hinsicht diene der Rollstuhl der Muskelerhaltung, da – wie ärztlich bestätigt – körperliche Betätigung dem Muskelabbau entgegenwirke und damit das Voranschreiten der Krankheit deutliche verlangsame. In psychischer Hinsicht verweise er auf die allgemein bekannten, positiven Effekte der Bewegung auf die menschliche Psyche, die ohne sportliche Betätigung nicht gegeben wären. Dabei sei jedoch sein Elektro-Rollstuhl zur Sportausübung absolut notwendig.
- Bezuglich des Übergewichts merke er an, dass das Argument des Finanzamtes, wonach er sich zur Vermeidung von Übergewicht zwischen Sport oder Ernährung entscheiden könne, (nicht nur beleidigend, sondern auch) völlig fehlgeleitet sei. In seinem Einzelfall sei es aufgrund der Art der Erkrankung wichtig, Masse zu erhalten. Ein bloßes „Fasten“ als Mittel der Gewichtsreduktion würde dazu führen, dass auch der Muskelabbau rapide voranschreite und auf diese Weise seine Bewegungsfähigkeit und schlussendlich seine Lebenszeit verkürzt würde. Sein Metabolismus sei nämlich nicht mit jenem eines gesunden Durchschnittsbürgers vergleichbar.
- Zur Qualifikation als „Hilfsmittel“ iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und § 154 ASVG dürfe er hinzufügen, dass die Benutzung des Elektro-Rollstuhls nach Anleitung und unter Beobachtung durch Physiotherapeuten und Ärzte geschehe und ihm beide Berufsgruppen einen positiven Einfluss auf sein Krankheitsbild beschieden hätten, welcher sich aus der Sportausübung mittels des speziellen Elektro-Rollstuhls ergebe.

Ergänzend führe er noch folgende Judikatur an, um seine Rechtsposition zu untermauern:

Der VfGH habe in seinem – zum Fall der Geltendmachung der Kosten für die behindertengerechte Einrichtung eines Badezimmers ergangenen – Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02, ausgeführt, dass die gesetzeskonforme Interpretation des § 4 der in Rede stehenden Verordnung ein ausdehnendes Verständnis des Ausdruckes „nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel“ gebiete.

Noch weiter sei der VwGH in seinem Erkenntnis vom 03.08.2004, 99/13/0169, im Hinblick auf Heilbehandlungskosten gegangen, in dem er die von einem an multipler Sklerose leidenden Steuerpflichtigen geltend gemachten Heilbehandlungskosten bereits im Begriff „Aufwendungen für Hilfsmittel“ gedeckt sehe (siehe hierzu etwa Pülzl in SWK 31/2004/879).

Die vom Finanzamt herangezogene Judikatur (etwa UFS RV/2505-W/02 v. 26.02.2004) beziehe sich auf den Begriff des „Hilfsmittels“ und darauf, ob Gegenstände auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt seien (vgl. VfGH 13.03.2003, B785/02). Auch dies sei im vorliegenden Fall zweifelsfrei zu bejahen: Der von ihm genutzte Elektro-Rollstuhl zur Sportausübung werde allein zu dem Zweck hergestellt, körperlich beeinträchtigten Personen wie ihm die Sportausübung zu ermöglichen.

Die belangte Behörde legte daraufhin am 13.12.2017 die Beschwerde samt Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

## 2 Sachverhalt

Entsprechend dem ärztlichen Befundbericht von Frau Dr. N, Fachärztin für Neurologie vom 25.05.2016 leidet der Bf seit seinem 8. Lebensjahr unter einer progressiven Muskeldystrophie Typ Becker-Kiener. Seit etwa elf Jahren beklagt dieser eine zunehmende Gehverschlechterung. Seit einer Schienbeinfraktur im Jahr 2012 ist der Bf nicht mehr gehfähig und kann nur mit Unterstützung stehen. Aktuell besteht eine Rollstuhlpflicht und ist der Bf zu 70 % behindert. Der Bf ist auf die Benützung eines Elektro-Rollstuhl angewiesen, der ihm von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter zur Verfügung gestellt wird. Der Bf bezieht Pflegegeld.

Am 23.07.2012 verordnete Dr. AM, Ärztin für Allgemeinmedizin, den elektrischen Sportrollstuhl Turbo Twist Sport. Begründet wurde dies damit, dass dieser Rollstuhl es dem sportbegeisterten Bf ermöglicht, wieder aktiv Sport zu betreiben. Die Sportausübung wirkt sich neben Rehab und Physiotherapie positiv auf dessen Krankheitsverlauf aus. Außerdem fördert das Tennisspielen dessen soziale Kontakte, die sich in den letzten Jahren hauptsächlich auf die Familie und das berufliche Umfeld beschränkt haben. Der bereits genannte Befundbericht von Frau Dr. N vom 25.05.2016 führt an, dass aus nervenärztlicher Sicht die Fortsetzung des Tennisspielens dringend zu befürworten ist, da dadurch eine Kräftigung der Armmuskulatur erzielt werden kann, was sich wiederum positiv auf den Krankheitsverlauf auswirkt.

Für den im Jahr 2012 angeschafften gegenständlichen Elektro-Rollstuhl TurboTwist bewilligte der Renten- und Rehabilitationsausschuss der BVA am 07.08.2012 einen Zuschuss in Höhe von 4.000,00 €.

Eine Abfrage des Rehadat Hilfsmittelportals ([www.rehadat-hilfsmittel.de](http://www.rehadat-hilfsmittel.de)) am 26.01.2018 ergab, dass der Turbo Twist Sport 2 ein Hilfsmittel darstellt und ein reiner Sportrollstuhl ist.

Strittig ist, ob die vom Bf in den Jahren 2014 und 2015 getätigten Ausgaben für diesen Rollstuhl in Höhe von 5.037,00 € bzw. 2.397,80 € als solche für Hilfsmittel gemäß § 4 der oa. Verordnung einzustufen und als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind.

### 3 Rechtslage

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:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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.

Gemäß **§ 34 Abs. 4 EStG 1988** beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, 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 **§ 34 Abs. 6 EStG 1988** können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

(...)

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) 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.

**§ 35 Abs. 1 Teilstich 1 EStG 1988** bestimmt, dass dem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zusteht.

Nach **§ 1 Abs. 1 Teilstich 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996**, sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Entsprechend **Abs. 2** liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. **Abs. 3** bestimmt, dass Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind.

Gemäß **§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996**, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

#### **4 Rechtlich wird dazu erwogen:**

In welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, ist mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. 1996/303 in der im Streitjahr geltenden Fassung BGBl II 2010/430) festgelegt worden.

Beim Bf beträgt der Grad der Behinderung 70 % und dieser übersteigt somit die in § 1 Abs. 2 der VO über außergewöhnliche Belastungen bestimmte Grenze von 25%. Somit sind dem Bf seine nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) im nachgewiesenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, insofern ihm die Aufwendungen aus seiner eigenen körperlichen Behinderung entstehen.

Der Begriff "Hilfsmittel" wird in § 154 Abs. 1 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) definiert und nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes und des unabhängigen Finanzsenates ist § 154 Abs. 1 ASVG zur Definition von Hilfsmitteln im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen heranzuziehen (zB BFG 17.02.2017, RV/3100316/2016, BFG 09.08.2017, RV/4100695/2015, UFS 26.02.2004, RV/2505-W/02).

Als Hilfsmittel im Sinne des § 154 Abs. 1 ASVG sind 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.

Sollen Hilfsmittel im Sinne des § 154 Abs. 1 ASVG die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile übernehmen oder die Beeinträchtigung mildern oder beseitigen, ist die Frage, welche Gegenstände oder Vorrichtungen derartige Hilfsmittel sind, nach der jeweils vorliegenden Behinderung zu beantworten.

Wie aus dem ärztlichem Befundbericht von Frau Dr. N, Fachärztin für Neurologie, vom 25.05.2016 sowie der Verordnung der Allgemeinmedizinerin Frau Dr. AM hervorgeht, leidet der Bf seit seinem 8. Lebensjahr unter einer progressiven Muskeldystrophie Typ Becker-Kiener. Diese erblich bedingte, unheilbare Muskelerkrankung ist durch eine fortschreitende Muskelschwäche gekennzeichnet ([www.symptoma.com](http://www.symptoma.com)). Dementsprechend verschlechterte sich beim Bf ab dem elften Lebensjahr das Gehvermögen und ist dieser seit einer Schienbeinfraktur 2012 nicht mehr gehfähig. Er kann nur noch gestützt stehen und ist rollstuhlpflichtig.

Der im Jahr 2012 angeschaffte Rollstuhl wurde dem Bf ärztlich verordnet, um wieder aktiv Sport (Tennis) betreiben zu können, wobei die positiven Auswirkungen der Sportausübung auf den Krankheitsverlauf, aber auch auf die Teilhabe am gesellschaftlichen Leben, hervorgehoben wurden. Auch aus nervenfachärztlicher Sicht wird die Fortsetzung des Tennisspiels, wozu der verordnete Rollstuhl unabdingbar ist, dringend befürwortet, da dadurch eine Kräftigung der Armmuskulatur erreicht werden kann, was sich positiv auf den Krankheitsverlauf auswirkt.

Der gegenständliche Rollstuhl ist kein Sportgerät im herkömmlichen Sinn, er bildet auf Grund seiner Bauweise die Voraussetzung dafür, dass gehunfähige Personen ebenfalls Sport, wie vorliegend Tennis, betreiben können. Dem Bf wird mit Hilfe dieses Rollstuhls ermöglicht, aktiv dem krankheitsbedingten Muskelabbau entgegenzuwirken und damit den Krankheitsverlauf zu verlangsamen bzw. zu mildern. Dass die sportliche Betätigung auch zur Milderung der mit einer fortschreitenden, unheilbaren Krankheit einhergehenden psychischen Beeinträchtigungen beiträgt, bedarf keiner weiteren Erörterung. Demnach stellt der Sportrollstuhl jedenfalls ein Hilfsmittel gemäß § 154 ASVG dar und entspricht dieser ebenfalls dem von der belangten Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung vom 26.08.2016 definierten Begriff eines Hilfsmittels (vgl. VfGH 13.03.2003, B 785/02), zumal auch der zuständige Sozialversicherungsträger einen Zuschuss in Höhe von 4.000,00 Euro zu den Anschaffungskosten des Rollstuhls geleistet hat.

Der Bf hat vorgebracht, dass bei seiner Krankheit Bewegung zur Vermeidung von Übergewicht sehr wichtig sei. Der Ansicht des Finanzamtes, wonach dem Bf diesbezüglich Entscheidungsfreiheit zwischen Ernährung und Sport, im Weiteren auch welchen Sport er ausübe, verbleibe, sodass eine vom Willen des Bf maßgeblich

beeinflusste Situation vorliege, die eine Zwangslage nicht begründen könne, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Der Bf hat dazu überzeugend eingewendet, dass eine Gewichtsreduktion durch bloßes Fasten nur zum rapiden Muskelabbau führen würde. Daraus ergibt sich aber die Notwendigkeit einer sportlichen Betätigung. Bedenkt man die äußerst eingeschränkten Wahlmöglichkeiten des Bf hinsichtlich der Art des ausgeübten Sports, liegt die Zwangsläufigkeit der Anschaffung des Sportrollstuhls auf der Hand. Diese Sichtweise wird durch die vorliegende ärztliche Verordnung und den gewährten Zuschuss bestätigt. Es handelt sich somit bei den für den Sportrollstuhl getätigten Ausgaben um solche, die im Hinblick auf die Behinderung des Bf zwangsläufig erwachsen sind.

Die laufenden Ausgaben für den Sportrollstuhl von 5.037,00 Euro im Jahr 2014 und von 2.397,80 Euro im Jahr 2015 sind daher als solche für Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen einkommensmindernd zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der im Jahr 2014 anzuerkennenden (nicht mehr strittigen) Kosten für den Alltagsrollstuhl in Höhe von 905,81 Euro wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 26.08.2016 verwiesen.

An nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind im Jahr 2014 9.143,08 Euro und im Jahr 2015 5.342,44 Euro anzuerkennen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer 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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Rechtsfolge ergibt sich aus der Rechtslage.

Salzburg-Aigen, am 28. Februar 2018

