

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde-sache Bf, Adresse1, über die Beschwerde vom 15.04.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 25.03.2014, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) - Frau Bf - erzielte im Streitjahr 2012 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der aufgrund einer erklärungsgemäßen Veranlagung ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 16.07.2013 wurde mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 25.03.2014 aufgehoben. In weiterer Folge wurde mit selbem Datum (25.03.2014) ein Einkommensteuerbescheid für 2012 mit der Begründung erlassen, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht berücksichtigt haben werden können, da diese den Selbstbehalt in Höhe von 2.357,51 € nicht überstiegen.

Mit Schreiben vom 15.04.2014 erhob die Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 25.03.2014 und begründete diese dahingehend, dass die Aufwendungen für eine orthopädische Matratze in Höhe von 783 € (netto) nachträglich zu berücksichtigen seien; die Anschaffung sei notwendig geworden, damit die Lagerung von Wirbelsäule, Hüften und Beinen nach den Hüftoperationen und Bandscheibenvorfällen einigermaßen erträglich werde. Die Bf übermittelte neben einer Rechnung der Firma Wenatex GmbH, in der eine "orthopädische Matratze SilverMed Deluxe" fakturiert wurde, eine Bestätigung der Gruppenpraxis für Allgemeinmedizin OG, vom 14.05.2014, aus der

hervorgeht, dass die Bf seit Jahren an "Lumboischialgie, Spondylopathie" (Diagnose) leide und der Bf eine orthopädische Matratze der Firma Wenatex empfohlen werde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.06.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit sowie Heil- oder Pflegebehelfe, die ärztlich verschrieben würden, jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig seien. Würden diese jedoch nur ärztlich empfohlen (zB Wenatex Matratze), stellten diese keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 dar.

Mit dem Vorlageantrag vom 09.07.2014 übermittelte die Bf eine Bestätigung der Gruppenpraxis für Allgemeinmedizin OG, vom 07.07.2014, aus der hervorgeht, dass die Bf seit Jahren an "Lumboischialgie, Varusgon., Spondylopathie, Osteoporose" (Diagnose) leide und der Bf eine orthopädische Matratze der Firma Wenatex verordnet werde.

In der Beschwerdevorlage vom 22.07.2014 wies das Finanzamt daraufhin, dass unter Sachleistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und vergleichbarer ausländischer gesetzlicher Sozialversicherungsträger Heilmittel und dgl zu verstehen seien, weiters die Kosten für Krankenhausbehandlung und Kuraufenthalte (§ 3 Abs 1 Z 4 lit d EStG 1988). Da es sich bei der Wenatex Matratze um kein Hilfsmittel oder keinen Heilbehelf im Sinne obiger Ausführung handle, seien die Kosten keine außergewöhnliche Belastung.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist, ob die Aufwendungen für die Anschaffung einer "orthopädische Matratze SilverMed Deluxe" der Firma Wenatex eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs 1 EStG 1988, dh nicht regelmäßig anfallender Aufwand für Hilfsmittel iSd § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, darstellen.

Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Die Bf leidet seit Jahren an Lumboischialgie, Varusgon., Spondylopathie und Osteoporose (Diagnose). Die Erkrankung der Bf bewirkte eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 50 %. Die Bf beantragte den pauschalen Freibetrag für Krankendiätverpflegung bei Zuckerkrankheit, Tuberkulose, Zöliakie, Aids. Im Rahmen der Beschwerde beantragte die Bf die nachträgliche Berücksichtigung von Aufwendungen für die Anschaffung einer "orthopädischen Matratze SilverMed Deluxe" der Firma Wenatex in Höhe von 783 € (netto) als außergewöhnliche Belastung; dabei handelt es sich um ein handelsübliches Produkt, das auch von gesundheitsbewussten, jedoch nicht beeinträchtigten Personen zwecks Steigerung des Liegekomforts verwendet wird und das nicht speziell für die gesundheitlichen Bedürfnisse der Bf angepasst wurde.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Bestätigungen zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt der Gruppenpraxis für Allgemeinmedizin OG vom 14.05.2014 und 07.07.2014, der Rechnung der Firma Wenatex GmbH, Adresse2 vom 24.10.2012, der elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012, der Beschwerde vom 15.04.2014 sowie der folgenden Beweiswürdigung:

Im Jahr 2012 hat die Bf eine orthopädische Matratze mit der Bezeichnung "SilverMed Deluxe" von der Firma Wenatex GmbH angeschafft; der Produktbeschreibung der orthopädischen Matratze der Firma Wenatex ist zu entnehmen, dass diese durch eine anatomisch korrekte Einsinktiefe und eine außergewöhnliche Druckpunktlastizität für ergonomisch beste Liegeeigenschaften und für ein unvergleichliches Schlafgefühl und ganzheitliches Wohlbefinden sorgt, und deren Struktur den Schlafenden eine hohe Anpassungsfähigkeit an ihre Schlafposition auf der Matratze sowie punktgenaue Unterstützung für jede Körperpartie bietet. Im Hinblick darauf, dass weder aus den Ausführungen der Bf noch aus der Rechnung der Firma Wenatex GmbH vom 24.10.2012 hervorgeht, dass die angeschaffte orthopädische Matratze speziell für die gesundheitlichen Bedürfnisse der Bf angepasst wurde, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass es sich bei der von der Bf angeschafften Matratze vielmehr um ein handelsübliches Produkt handelt, das von einer Vielzahl von Menschen zur Verbesserung des Liegekomforts verwendet wird und zum ganzheitlichen Wohlbefindens beiträgt, ohne dass damit die Behandlung einer Krankheit verbunden ist.

Das Bundesfinanzgericht sieht es als glaubhaft an, dass die orthopädische Matratze der Firma Wenatex aufgrund ihrer hohen Qualität geeignet ist, die Lebensqualität der Bf wesentlich positiv zu beeinflussen, doch würde dies auch der Fall sein, wenn entsprechende körperliche Einschränkungen nicht vorlägen. Die Matratze ist somit für das Bundesfinanzgericht als "für jedermann nutzbar" zu qualifizieren, der eine gesunde, komfortable und seinen Bedürfnissen entsprechende Lebensweise herstellen will, stellt jedoch kein speziell für den Einzelfall hergestelltes Hilfsmittel dar, das für einen anderen nicht nutzbar ist.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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 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 gemäß § 34 Abs 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrheit 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 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. Teilstich 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.

Gemäß § 1 Abs 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr. 303/1996 idgF, liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

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

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, EStG<sup>9</sup> [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, EStG<sup>9</sup> [2016], § 35 Rz 26).

Mit der Frage der speziell behindertenspezifisch einsetzbaren Funktion eines Wirtschaftsgutes 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. 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 Wirtschaftsgutes 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 Wirtschaftsgütern 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 13.03.2003, B 785/02 ) oder Lifteinbauten (BFG 22.12.2015), zumal eine Wohnung durch den Umstand einer behindertengerechten Ausgestaltung idR keine Wertsteigerung erfährt (VfGH 13.03.2003, B 785/02; VwGH 04.03.2009, 2008/15/0292).

In der vorliegenden Beschwerdesache liegt ein Sachverhalt vor, der nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts mit der Anschaffung einer handelsüblichen Matratze vergleichbar ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu beispielsweise im Erkenntnis vom 04.03.2009, 2008/15/0292, ausgeführt, dass zwei Sets an Matratzen deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt wurden, weil keine behindertenspezifischen Vorrichtungen vorlagen; somit handelsübliche Schlafsysteme, die von nicht behinderten Personen gleichermaßen genutzt würden.

Bei der streitgegenständlichen orthopädischen Matratze der Firma Wenatex handelt es sich um ein handelsübliches Wirtschaftsgut, welches auch von allenfalls gesundheitsbewussten, jedoch gesundheitlich nicht beeinträchtigten Personen verwendet wird (zB zwecks Steigerung des Liege- und Sitzkomforts). Die orthopädische Matratze der Firma Wenatex mag zwar ein hochqualitatives Produkt sein, doch ist 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.

Mit dem Erwerb der orthopädischen Matratze der Firma Wenatex wurde - im Gegensatz zu Hilfsmitteln (zB Rollstühle, Prothesen, behindertengerechten Umbauten) - ein für jedermann nutzbarer Gegenwert angeschafft. Es liegt kein endgültiger Vermögensabfluss, sondern lediglich eine Vermögensumschichtung (Geldmittel gegen allgemein verwendbares Wirtschaftsgut) vor. Damit mangelt es aber am für außergewöhnliche Belastungen in § 34 Abs 1 EStG 1988 normierten Tatbestandsmerkmal der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Schon aus diesem Grund waren die Anschaffungskosten für die gegenständliche orthopädische Matratze der Firma Wenatex nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Inwieweit im vorliegenden Fall die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen bzw deren Zwangsläufigkeit gegeben sind, konnte daher hintangestellt bleiben.

Bezüglich der beiden Bestätigungen zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt der Gruppenpraxis für Allgemeinmedizin OG, vom 14.05.2014 bzw 07.07.2014, in denen der Bf eine orthopädische Matratze der Firma Wenatex zunächst empfohlen und dann verordnet wurde, wird darauf hingewiesen, dass diese erst mehr als eineinhalb Jahre

nach der Anschaffung der in Rede stehenden Matratze im Oktober 2012 erstellt wurden. Für den Nachweis der krankheitsbedingten Notwendigkeit einer solchen Anschaffung ist grundsätzlich erforderlich, dass ein Steuerpflichtiger ein vor dem Kauf erstelltes ärztliches Attest vorlegt; das nach dem Kauf erstellte und vorgelegte ärztliche Attest genügt den Anforderungen nicht.

Es war daher 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.

Zur entscheidungsrelevanten Rechtsfrage, ob Aufwendungen für die Anschaffung eines allgemein nutzbaren und handelsüblichen Wirtschaftsgutes als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 zu beurteilen sind, wird im vorliegenden Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision gemäß Art 133 B-VG sind somit nicht gegeben.

Wien, am 11. Dezember 2017