

GZ. RV/1290-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 betreffend Einkommensteuer 2002 vom 5.12. 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Postbediensteter. Seitens seines Dienstgebers wurde bei der Lohnverrechnung für das Jahr 2002 ein Freibetrag von 1.603,08 € berücksichtigt.

Mit 5.12.2003 erließ das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien von Amts wegen einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 (Arbeitnehmerveranlagung), welchem der vom Dienstgeber ausgestellte Lohnzettel zugrunde gelegt wurde und der eine Nachforderung von 564,27 € ergab. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die dem Bw. zugesandte Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung trotz Erinnerung nicht beim Finanzamt eingelangt sei, weswegen Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt hätten werden können.

Mit Schreiben vom 20.12.2003, eingelangt beim Finanzamt (Einwurfkasten) bereits am 19.12.2003, erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 mit dem Antrag, die Einkommensteuerveranlagung an Hand der beigefügten Einkommensteuererklärung samt Beilagen vorzunehmen. Der Bw. habe am 24.11.2003 die Erklärungen durch Einwurf in einen näher bezeichneten Postkasten zur Post gegeben, wobei in dem Kuvert sowohl ihre Steuererklärung als auch die ihres Ehegatten enthalten gewesen sei. Am 19.12.2003 sei deswegen ein Nachforschungsantrag beim zuständigen Postamt gestellt worden; dieser Nachforschungsauftrag wurde auch beigegeben.

Geltend gemacht wurden Sonderausgaben für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und Kirchenbeiträge, ferner Werbungskosten in Zusammenhang mit der Vorbereitung zur Ablegung der Berufsreifeprüfung (Schulgeld für die Technisch-Gewerbliche Abendschule, Informatikbücher) und folgende außergewöhnliche Belastungen:

Ausgaben für Hilfsmittel:

1.	<i>Batterien für Gerinnungsmeßgerät</i>	<i>3,78 €</i>
2.	<i>Bücher um Informationen wegen Rhythmusstörungen zu erhalten, kann Arzt nicht vollständig verstehen, verstehe keine krankheitsspezifische Fachausdrücke</i>	<i>55,60 €</i>

Kosten der Heilbehandlung:

3.	<i>Reha Aufenthalt in Bad Schallerbach, Spitalsaufenthalt AKH</i>	<i>149,28 €</i>
4.	<i>Honorar Dr. Wa, Schrittmacherindikation vor Implation</i>	<i>100,00 €</i>
5.	<i>Honorarnote Impfungen</i>	<i>92,10 €</i>
6.	<i>BVA Selbstbehalte</i>	<i>211,17 €</i>
7.	<i>Medikamente</i>	<i>373,10 €</i>

An Unterlagen beige-schlossen waren unter anderem:

- Die Kopie eines Bescheides vom Bundessozialamt vom 27.2.2003, wonach mit Bescheid vom 20.8.1999 ein Grad der Behinderung von 70% festgestellt wurde, welcher ab 27.9.2002 auf Grund des durchgeführten medizinischen Beweisverfahrens mit 80% anzusetzen sei.
- Rechnung vom 15.5.02 über Batterien (3,78 €)
- Rechnung vom 17.10.02 einer Buchhandlung für Medizin betreffend „Prakt. EKG“, „EKG zur Diagnose“ und „Hampton, EKG“ (insgesamt 55,60 €)
- Bestätigung der BVA vom 4.9.2002 über eine Zuzahlung für den Rehabilitationsaufenthalt vom 4.9. bis 24.9.2002 über 118,20 €
- Rechnung des AKH über Kostenbeitrag (4 x 7,77 € = 31,08 €) auf Grund Krankenhausaufenthaltes vom 26. bis 29.8.2002
- Bestätigung über den Empfang von 100 € für Ordination durch Univ.Prof. Dr. Wa, Facharzt für Innere Medizin, mit dem Vermerk „Kein Ersatz durch Krankenkasse“
- Honorarnote von Dr. Wi, eines Facharzt für Spezifische Prophylaxe und Tropenmedizin, vom 27.6.2002 betreffend „Japan B Encephalitis II“ über 34,10 €
- Zahlungsbeleg des Magistrates der Stadt Wien, MA 15, Impfstelle für Auslandsreisende, vom 13.6.2002, betreffend eine Impfung 6012 Hepatitis AB (Twinrix für Erwachsene) zu 47,20 € und eine Impfung 6006 Diphtherie-Tetanus-Polio (10,90 €)
- Eine Aufstellung über Behandlungsbeiträge an die BVA, teilweise mit Belegen, im Gesamtbetrag von 373,90 €
- Kassabons von Apotheken betreffend Rezeptgebühren und Medikamente, darunter
 - 20.8.2002: FSME-Immun Erw FSPR 0,5 ML, 1 Stk., zu 22,40.

Einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 12.3.2004 zufolge kann ein „L38“ (Bestätigung des Amtsarztes unter anderem darüber, ob eine bestimmte Krankendiät erforderlich ist) vom Bw. nicht vorgelegt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2.6.2004 hat das Finanzamt Wien 4/5/10 der Berufung weitgehend Folge gegeben, woraus eine Einkommensteuergutschrift von 325,56 € resultierte.

Sonderausgaben und Werbungskosten wurden im beantragten Umfang anerkannt. Bei den außergewöhnlichen Belastungen wurden 114,50 € als Krankheitskosten anerkannt, aber – da unter dem Selbstbehalt von 2.972,41 € - bei der Ermittlung des Einkommens nicht steuermindernd berücksichtigt. Der Freibetrag infolge eigener Behinderung wurde in Höhe von 435 € gewährt, ebenso wurden als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen 722,05 € anerkannt.

Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Erklärung werde auf die diesbezügliche (telefonische) Besprechung verwiesen.

Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt und den Spitalsaufenthalt seien durch die Haushaltsersparnis gedeckt; die Honorarnoten Impfungen und das „Medikament (FSME)“ seien als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen gewesen.

Mit Schreiben vom 2.7.2004, laut Eingangsstempel beim Finanzamt am 15.7.2004 eingelangt, erhob der Bw. „Einspruch gegen den Bescheid vom 3. Juni 2004 bezüglich des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2002“.

„In diesem Bescheid werden die außergewöhnlichen Belastungen nur mit Selbstbehalt berechnet. Diese Auffassung teile ich nicht, da ich schon mehrmals dem Finanzamt meinen Bescheid über die Behinderung vorgelegt habe. Bisher war ich der Auffassung, dass Behinderte keinem Selbstbehalt unterliegen.“

Zweitens sei die „Nichtanerkennung des Kuraufenthaltes“ zu Unrecht erfolgt, „da es keine Haushaltsersparnis gibt. Es ist nicht möglich, zu Hause die Zubereitung der Speisen in derselben ausgewogenen Art im Ausmaß von 1.200 Kalorien täglich für insgesamt drei Mahlzeiten herstellen. Die Diätkost ist aus medizinischer Sicht unbedingt erforderlich, da die Blutfettwerte für mich als Herzklappenpatient, der auch einen Herzschrittmacher besitzt, einen Infarkt oder Schlaganfall verursachen können.“

Drittens seien die Impfungen (auch betreffend FSME) „wegen des erhöhten Infektionsrisikos“ erfolgt, das eine „Gefahr für mein Herz“ darstelle.

Einem Aktenvermerk ist zu entnehmen, dass das Finanzamt diese Eingabe als rechtzeitig ansah, da das Kuvert (mit dem Poststempel) der Eingabe nicht mehr angeschlossen war und daher der Tag der Postaufgabe nicht mehr festgestellt werden konnte.

Mit Bericht vom 4.8.2004 legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ist lediglich strittig, ob

- a) wie vom Bw. behauptet, bei behinderungsbedingten Aufwendungen vom Finanzamt zu Unrecht ein Selbstbehalt abgezogen wurde;
- b) die Zuzahlung für den Rehabilitationsaufenthalt in Höhe von 118,20 € bzw. für den Spitalsaufenthalt in Höhe von 31,08 € abzugsfähig ist
- c) die Impfungen ohne Ansatz eines Selbstbehaltes als Aufwendungen infolge der Behinderung des Bw. abzugsfähig sind.

Vorweg ist zu bemerkt, dass im Hinblick auf die relativ geringfügigen Beträge durch den Unabhängigen Finanzsenat von Amts wegen keine Prüfung erfolgt, ob und in welchem Umfang die übrigen im Jahr 2002 angefallenen Krankheitskosten in Zusammenhang mit der Behinderung stehen und daher – wie vom Finanzamt vorgenommen – ohne Abzug eines Selbstbehalts nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähig sind oder nicht (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 35 Anm. 13).

Auch die Qualifikation des Erwerbs mehrerer medizinischer Fachbücher, da der Bw. den „Arzt nicht vollständig verstehen kann“, als Krankheitskosten in Zusammenhang mit der Behinderung ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats entgegen *Doralt*, EStG, § 34 Tz. 78 „Medizinische Fachliteratur“ zutreffend, da der Bw. als Patient nicht allein auf die – wie der Bw. angibt offenbar nur oberflächlich erfüllte – Aufklärungspflicht des Arztes verwiesen werden kann (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 78 „Krankheitskosten“).

Zu den Vorbringen des Bw. im zweitinstanzlichen Verfahren im Einzelnen:

Aufwendungen von Behinderten allgemein

Wie oben ausgeführt, hat das Finanzamt den weitaus überwiegenden Teil der vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen als in Zusammenhang mit seiner Behinderung stehend angesehen und zum einen den Freibetrag von 435 € gewährt und zum anderen nachgewiesene Kosten von 722,05 € - und zwar ohne Selbstbehalt (Einkommensteuerbescheid, Seite 2, oben)! - anerkannt.

Die Rechtsansicht des Bw., dass sämtliche Krankheitskosten eines Behinderten ohne Selbstbehalt bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind, ist unrichtig. Ohne

Selbstbehalt können nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nur jene Aufwendungen angesetzt werden, die durch die körperliche Behinderung (§ 35 EStG 1988) verursacht wurden.

Zur Haushaltsersparnis

Dass der Mensch isst und trinkt, um zu leben, ist zwar zwangsläufig, aber nicht außergewöhnlich. Die Kosten der Verpflegung können daher grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 f EStG 1988 abgezogen werden.

Dem Bw. ist beizupflichten, dass Zuzahlungen zu Kur- und Rehabilitationsaufenthalten ebenso wie Kostenbeiträge nach den Landes-Krankenanstaltengesetzen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 78 „Krankheitskosten“).

Allerdings erspart sich der Bw. dadurch, dass er bei einem Spitals- oder Rehabilitationsaufenthalt die volle Verpflegung beigestellt erhält, derartige Aufwendungen, die ansonsten bei der Verpflegung zu Hause (oder in Gaststätten) anfallen würden. Diese so genannte „Haushaltersparnis“ ist daher von den diesbezüglichen Aufwendungen abzuziehen, damit der Bw. nicht besser gestellt wird als jemand, der sich außerhalb eines Spitals oder einer Rehabilitationsanstalt verpflegen muss.

Nach *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 78 „Krankheitskosten“ ist diese Haushaltsersparnis in der Weise zu ermitteln, dass 6/10 des Sachbezugswertes für die volle freie Station nach § 1 der Verordnung BGBl. 416/2001, anzusetzen ist, somit 60% von 196,20 € (117,72 €) im Monat, also 3,924 € am Tag. Dieser Betrag erscheint zwar äußerst niedrig; im Sinne einer einheitlichen steuerlichen Vorgangsweise (auch die Sachbezugswerte sollen die „Mittelpreise des Verbrauchsortes“ widerspiegeln) erscheint die Heranziehung dieser Werte auch hier geboten (so stellen etwa die LStR 2002 in Rz. 887 bei der Haushaltsersparnis in Zusammenhang mit einer Unterbringung in einem Altersheim auf die Sachbezugswerteverordnung ab; Gründe für eine Differenzierung zwischen der Behandlung der Verpflegungsaufwendungen in einem Altersheim und in einem Krankenhaus sind nicht ersichtlich).

Es sind daher Kostenbeiträge im Gesamtausmaß von 149,28 € als Heilbehandlungskosten anzuerkennen, allerdings unter Abzug von 94,18 € Haushaltsersparnis für 24 Tage, woraus sich eine Nettobelastung von 55,10 € ergibt.

Was die Ausführungen des Bw. zur Diätverpflegung anlangt, stehen diese nicht in Zusammenhang mit der Haushaltsersparnis. Der Bw. wird wohl nicht ernstlich behaupten können, er gäbe zu Hause für sämtliche Mahlzeiten eines Tages weniger als knapp 4 € aus.

Dass dem Bw. für behinderungsbedingte Diätverpflegung zu Hause zusätzliche Kosten erwachsen (und daher der Pauschbetrag wegen Krankendiätverpflegung nach § 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, zu gewähren wäre), konnte nicht festgestellt werden, da der Bw. keine diesbezügliche (amts)ärztliche Bestätigung vorgelegt hat. Aus dem Bescheid des Bundessozialamtes geht lediglich der Umstand der Behinderung, nicht aber die Diagnose oder die vorgeschriebene Therapie hervor.

Impfungen

Der Bw. hat Impfungen gegen „Japan B Encephalitis II, Hepatitis AB und Diphtherie-Tetanus-Polio erhalten.

Diese Impfungen stehen offenkundig in Zusammenhang mit einer vom Bw. unternommenen Fernreise: Nach *Beers/Berkow*, Das MSD Manual der Diagnostik und Therapie, 6. deutsche Auflage, Urban & Fischer, München – Jena 2000, 1581, ist die Japanische Enzephalitis eine durch Stechmücken übertragene Viruserkrankung, die am häufigsten in Japan, Korea, China, Indien, Philippinen, Südostasien und im östlichen Teil der früheren Sowjetunion auftritt. Auch die beiden anderen Impfungen, die übrigens von der Impfstelle für Auslandsreisende durchgeführt wurden, werden üblicherweise – sofern nicht ohnehin ein derartiger Impfschutz vorhanden ist – vor bestimmten Auslandsreisen vorgenommen.

Propylaktische Schutzimpfungen vor einer Fernreise sind grundsätzlich nicht abzugsfähig (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 78 „Krankheitskosten“). Es wäre auch nicht einzusehen, die Allgemeinheit mit einem – wenn auch nur geringen – Teil der Kosten einer Urlaubsreise zu belasten.

Wenn der Bw. darauf verweist, dass bestimmte Erkrankungen bei ihm zu einem erhöhten Gesundheitsrisiko führen würden, so ist ihm zu entgegnen, dass allgemein Aufwendungen zur Vorbeugung von Krankheiten und die Erhaltung der Gesundheit grundsätzlich nicht abzugsfähig sind; nur Aufwendungen zur Heilung oder Linderung einer (eingetretenen) Krankheit (samt Rehabilitationsmaßnahmen) führen zu einer außergewöhnlichen Belastung.

Im übrigen ist auch eine Zwangsläufigkeit der Impfung nicht gegeben, da es in der freien Entscheidung des Bw. lag, eine Fernreise zu unternehmen.

Die Aufwendungen für die drei Impfungen sind daher zur Gänze nicht abzugsfähig, woraus jedoch im Ergebnis diesbezüglich keine Änderung gegenüber der Berufungsvorentscheidung (die von Krankheitskosten ausgegangen ist, diese sich aber infolge des Selbstbehaltes nicht steuerlich ausgewirkt haben) eintritt.

Der Berufung war daher weitgehend im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Wien 4/5/10 Folge zu geben; dem im Vorlageantrag geäußerten Mehrbegehren konnte nur hinsichtlich der Ermittlung der Haushaltsersparnis Rechnung getragen werden.

Bemerkt wird, dass im Hinblick auf die jeweils relativ geringen Beträge und den Umstand, dass seitens des Finanzamtes diesbezüglich keine Ermittlungen vorgenommen wurden, eine amtswegige Prüfung anderer Ausgabenpositionen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz unterbleibt.

Auch der Unabhängige Finanzsenat geht mangels abweichender Ermittlungsergebnisse von einer Rechtzeitigkeit der als Vorlageantrag zu wertenden mit 2.7.2004 datierten Eingabe der Bw. aus.

Wien, 3.1.2005