



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AA, Adresse, vertreten durch Mag. R. Dirnböck, Steuerberater, 8480 Mureck, Bahnhofstraße 16, vom 1. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer für 2006 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer in Euro:	1.998,41
Anrechenbare Lohnsteuer in Euro:	2.118,49
Festgesetzte Einkommensteuer in Euro	-120,08

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 machte die Berufungswerberin (Bw.) Sonderausgaben in der Höhe von insgesamt € 1.364,- geltend. Des Weiteren beantragte sie den pauschalen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988

(EStG 1988) für die Minderung der Erwerbsfähigkeit von 70% und beantragte die Berücksichtigung von nicht regelmäßigen Ausgaben in der Höhe von € 3.594,-.

Mit Bescheid vom 9. März 2009 wurden die beantragten Sonderausgaben im gesetzlich vorgesehenen Ausmaß in Abzug gebracht, der beantragte pauschale Freibetrag und Mehraufwendungen wegen einer Krankendiätverpflegung berücksichtigt. Die für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung geltend gemachten Aufwendungen wurden nicht als solche anerkannt. Die in der Höhe von € 1.614,62 als außergewöhnliche Belastungen anerkannten Aufwendungen wurden nach Abzug des Selbstbehaltes nicht steuerwirksam. Begründend wurde ausgeführt, die beantragten außergewöhnlichen Belastungen hätten nur im Ausmaß der vorgelegten Nachweise berücksichtigt werden können. Da eine Beurteilung der zusätzlichen Kosten mangels Vorlage von Unterlagen, aus denen die Zusammensetzung der Erwerbsminderung hervorgehe, nicht möglich gewesen sei, hätten die Krankheitskosten nur unter Berücksichtigung des gesetzlichen Selbstbehaltes anerkannt werden können.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 1. April 2009. Die Bw. brachte vor, die Vorlage eines Behindertenbescheides sei nicht möglich gewesen, weil es keinen gebe. Es gebe lediglich eine Untersuchung und einen Behindertenausweis. Der Behindertenausweis genüge als Nachweis. Diesen habe die Bw. vorgelegt. Abschließend beantragte die Bw. die Berücksichtigung des pauschalen Freibetrages aufgrund ihrer 70%igen Behinderung, des Freibetrages für ihre strenge Diätverpflegung und der Heilkosten in der Höhe von € 1.752,-.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 13. November 2009 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und Aufwendungen in der Höhe von € 1.088,20 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgezogen. Der Freibetrag wegen Krankendiätverpflegung wurde nicht berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, für die Berücksichtigung von Aufwendungen auf Grund einer Behinderung seien nur die Angaben im Behindertenpass maßgeblich, Arztbefunde, etc. könnten nicht berücksichtigt werden. Laut dem vorgelegten Behindertenpass liege eine 70%ige Erwerbsminderung vor, die Notwendigkeit einer Diät sei allerdings nicht bescheinigt worden. Es könne daher kein Mehraufwand für eine Diät berücksichtigt werden. Zusätzliche Aufwendungen für Heilbehandlungen und Heilbehelfe könnten als außergewöhnliche Belastung nur berücksichtigt werden, wenn sie mit den Krankheiten im Zusammenhang stünden, die die Ursache für die Behinderung seien. Nicht zu berücksichtigen seien daher Aufwendungen gewesen, bei denen kein Nachweis vorliege, wofür sie bezahlt worden seien. Auch Medikamente und Präparate, die dem allgemeinen Gesundheitszustand dienten (wie Vitamine, Stärkungsmittel, Tee, Hustensaft) stünden nicht mit der Behinderung im Zusammenhang. Von den Kos-

ten für Krankenhaus- und Rehabilitationsaufenthalten sei pro Tag eine Haushaltsersparnis von € 5,23 abzuziehen gewesen.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2010 stellte die Bw., vertreten durch Mag. R. Dirnböck, Steuerberater, den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte die Berücksichtigung der Aufwendungen für Heilkosten in der Höhe von € 1.687,- ohne Abzug des Selbstbehaltes und des Freibetrages für ihr Leberleiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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:

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

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.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro	6%
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8%
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10%
mehr als 36.400 Euro	12%

Der Selbstbehalt vermindert sich je um einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt Folgendes:

"Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- *durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- *bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder*
- *bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,*

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu."

Nach § 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 (im konkreten Fall Bundessozialamt) nachzuweisen. Die Abgabenbehörde war daher an die Feststellung der Erwerbsminderung des Bundessozialamtes gebunden, nicht entscheidend waren die von der Bw. vorgelegten ärztlichen Befunde.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro
...	...
65% bis 74%	363,-
...	...

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (nachfolgend Verordnung). Diese Verordnung bestimmt (auszugsweise) Folgendes:

"§ 1.

(1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- *durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- *...*

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen."

§ 2.

(1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- | | |
|--|----------------|
| - <i>Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids</i> | <i>70 Euro</i> |
| - <i>Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit</i> | <i>51 Euro</i> |
| - <i>Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit</i> | <i>42 Euro</i> |

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3. (...)

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

Aufgrund der von der Bw. vorgelegten Unterlagen (Behindertenpass, Schreiben des Bundessozialamtes vom 25. Jänner 2010 und Gutachten betreffend Feststellung des Behinderungsgrades vom 13. Dezember 1999) steht unbestritten fest, dass bei der Bw. im Veranlagungsjahr eine Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 70% vorlag. Diese 70%ige Erwerbsminderung wurde wegen chronischer Polyarthrititis, Hepatitis C und wegen einer deformierenden Wirbelsäulenerkrankung mit Osteoporose festgestellt.

Die Bw. bezog im Veranlagungsjahr kein Pflegegeld. Der von der Bw. geltend gemachte pauschale Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wurde daher von der belangten Behörde zu Recht berücksichtigt (€ 363,-).

Neben dem vorstehend genannten Freibetrag begehrte die Bw. jenen für eine Diätverpflegung wegen einer Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit. Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Diätverpflegung kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes erfolgen (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG*¹⁴ § 35 Rz. 42). Der Nachweis, dass die Einnahme einer Diät erforderlich ist, hat Angaben über die Art und den Beginn der Diät zu enthalten (*Baldauf in Jakom, EStG*⁵ § 35 Rz. 23).

Den vorstehend genannten Unterlagen lässt sich entnehmen, dass laut medizinischem Sachverständigen seit 1999 eine Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 zweiter Teilstrich der Verordnung vorliegt und eine diesbezügliche Diätverpflegung einzuhalten war. Der Freibetrag für die Krankendiätverpflegung wegen einer Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit in der Höhe von € 612,- (€ 51,- x 12) war daher – wie selbst die belangte Behörde im Vorlagebericht ausführt – zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 der Verordnung können nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß berücksichtigt werden. Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten Kosten der Heilbehandlung dar (*Doralt, EStG*¹⁵ § 35 Rz. 17).

Voraussetzung für die Berücksichtigung ist daher, dass diese Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die von der Bw. unter diesem Titel als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen in der Höhe von € 1.686,65,- setzen sich aus solchen für Medikamente (Rezeptgebühren), für Behandlungsbeiträge, für Kostenbeiträge und aus Aufwendungen für Arztbesuche zusammen.

Nach Durchsicht der vorgelegten Unterlagen steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass die getätigten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Heilmitteln wie zum Beispiel Rehifemin, Sypradyn, Phyto-Immunvital Kapseln, Mucosolvan, Ginko Kapseln, Hansamed soft, etc. nicht im Zusammenhang mit der (vom Bundessozialamt festgestellten) Behinderung der Bw. standen. Selbst die mit Schreiben vom 22. Februar 2011 in dem das Folgejahr betreffenden Berufungsverfahren vorgelegte Liste des Dr. BB, Facharzt für Innere Medizin, über die zuletzt verordneten Medikamente, deren Einnahme notwendig ist, enthält die vorstehend genannten Medikamente nicht. Diese Aufwendungen (in der Beilage mit "*fehlender Zusammenhang mit der Behinderung*" bezeichnet) waren daher nur nach Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Aus den vorgelegten Unterlagen betreffend die Behandlungsbeiträge an die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter lässt sich nicht bestimmen, ob diesen Beiträgen Behandlungen zu Grunde lagen, die mit der Behinderung der Bw. im Zusammenhang standen, oder ob es sich um Behandlungen von anderen Krankheiten handelte. Mangels Nachweises ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass ein Anteil von 70% der diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung stand. Da die Bw. auch nach Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates keine weiteren diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt hat, war davon auszugehen, dass ein Anteil von 30% Behandlungen betraf, die nicht im Zusammenhang mit der Behinderung standen. Damit war dieser Anteil nur nach Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen (in der Beilage mit "30%" bezeichnet).

Bei den geltend gemachten Kostenbeiträgen für Krankenhausaufenthalte war die Haushaltersparnis in der Höhe von € 5,23 pro Tag des Aufenthalts in Abzug zu bringen (in der Beilage mit "*Haushaltersparnis war abzuziehen*" gekennzeichnet). Die im Zusammenhang mit den Therapien angefallenen Beförderungskosten (Straßenbahn, Taxi) waren nach § 4 der Verordnung ohne Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter
 Band Heilkostenunterlagen 2006
 Band Befunde 2006

Graz, am 13. August 2012