



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 9. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vom 10. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 nachgewiesene Taxikosten in Höhe von 377,00 € und nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel in Höhe von 305,00 € geltend. Als Grad der Behinderung wurde 100 % angegeben.

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 berücksichtigte das Finanzamt (FA) die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 682,00 € (377,00 € für Taxikosten und 305,00 € für nicht regelmäßige Ausgaben). Den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 in Höhe von 726,00 € jährlich anerkannte das FA jedoch nicht mit folgender Begründung:

*„Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen Behinderung des Steuerpflichtigen sind als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Diese Mehraufwendungen werden durch einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 berücksichtigt, wenn der Grad der Behinderung mindestens 25 % beträgt und kein Pflegegeld bezogen wird. Da Sie im Jahr 2005 das ganze Jahr Pflegegeld bezogen haben, kann der Freibetrag für die 100%ige Behinderung nicht mehr berücksichtigt werden. Auch der Anteil am Freibetrag für die Minderung der Erwerbsfähigkeit, welche seit dem Krieg besteht, ist durch das Pflegegeld abgegolten.“*

Aus einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 10. Oktober 2006 geht folgendes hervor:

*„Behindertenpass Nr xx vom 11.5.2005 - 100 % EM, gehbehindert, Unzumutbarkeit der Benützung der öffentl VM, bedarf einer Begleitperson - seit 12/2003 Schwerkriegsbeschädigungsausweis Nr xxx v 29.7.87 v Landesinvalidenamt xy für Eintrittspreismäßigung und bevorzugter Abfertigung bei Amtsstellen, 50 % der Behinderung geht auf die Kriegsverletzung zurück.“*

Gegen den Bescheid betreffend ESt 2005 erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung: Außer dem Pflegegeld beziehe er eine Rente als Schwerkriegsversehrter wegen der Minderung der Erwerbsfähigkeit in Höhe von 50 %. Die Unterlagen lägen dem FA vor. Der Freibetrag sei Bestandteil der Rente und könne daher nicht weggenommen werden. Er sei der Ansicht, der Herr Finanzminister würde ihm auch diesen verhältnismäßig kleinen Betrag (Freibetrag von 243,00 € jährlich) nicht einfach wegnehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. November 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen mit folgender Begründung:

*„Gem. § 35 Abs 1 EStG 1988 steht ein Freibetrag (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) für eine körperliche oder geistige Behinderung nur dann zu, wenn keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pfegezulage oder Blindenzulage) bezogen wird. Zur Vermeidung von Lohnsteuernachforderungen bei Behinderten, die durch einen rückwirkenden Wegfall des Jahresfreibetrages gem. § 35 Abs. 3 EStG entstehen würden, steht der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld für einen Teil des Kalenderjahres zufließt (nicht ganzjährig von Jänner bis Dezember) in voller Höhe zu. Im darauf folgenden Kalenderjahr, in Ihrem Fall 2005, in dem das Pflegegeld ganzjährig bezogen wird, steht der Freibetrag nicht mehr zu.“*

Ergänzend dazu wurde dem Bw. mit Schreiben vom 11. Dezember 2006 die Rechtslage wie folgt erläutert:

*"Wie bereits in der BVE vom 16. November 2006 angeführt, steht ein Freibetrag wegen körperlicher oder geistiger Behinderung nicht mehr zu, wenn ganzjährig eine pflegebedingte Geldleistung bezogen wird. Es handelt sich um eine Gesetzesbestimmung (§ 35 Abs. 1 EStG 1988). Beiliegend finden Sie den entsprechenden Gesetzestext sowie das Steuerbuch. Hier können Sie die Bestimmungen nachlesen (Steuerbuch Seite 68)."*

Daraufhin stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit folgender Begründung:

Ursprünglich habe ihm das FA für das Jahr 2004 nur den Freibetrag für Schwerkriegsversehrte (243,00 € jährlich) zuerkennen wollen (anstatt des Pauschalbetrages iHv. 726,00 €). Nach mehrmaligen Gesprächen sei ihm doch der gesamte Betrag gewährt worden.

Bei dieser Gelegenheit habe er auch darauf aufmerksam gemacht, ihm für das Jahr 2005 und später wieder den bescheidenen Freibetrag für die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Höhe von 50 % als Schwerkriegsversehrter zuzugestehen.

In seinem Schreiben vom 18. Oktober und 9. November 2006 habe er amtlich dargelegt, dass der Freibetrag Teil der Entschädigung für seine erlittenen Verletzungen sei. Auf Ministerebene sei im Gespräch gewesen, dem Kriegsopferverband vorzuschlagen die Freibeträge durch Zuschläge bei der Rente abzulösen. Seitens des Finanzministeriums seien jedoch nie Verhandlungen eingeleitet worden. Damit sei bewiesen, dass dieser Freibetrag als Teil der Rente anzusehen sei, "nachdem ich schon mehr als 10 Jahre bei Einführen der Rente bezogen hatte.... Im übrigen für das Gesetz für Behinderte wurde teils das KoVG als Vorlage benutzt, nur nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz kann mir nichts weggenommen werden, den Anderen ohne Kriegsverwundung aber nicht."

Es handle sich auch um ein ganz anderes Gesetz! Er wolle sich dagegen wehren, dass ihm etwas weggenommen werde und lege dazu das Informationsblatt der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer vom Juli 1985 bei. Darin sei die Abhandlung "vom Verbrechenstatbestand zum Gewohnheitsrecht" zu lesen. Es ginge dabei um das Skonto-Urteil des Obersten Gerichtshofes. Damals und auch heute noch würde jeder Lehrling, welcher nicht wüsste was ein Skonto ist, bei der Lehrabschlussprüfung durchfallen.

Auch das Schreiben vom 11. Dezember des Finanzamtes könne nicht überzeugen:

Wenn **pflegebedingte** Geldleistungen bezogen werden stehe der Freibetrag nicht mehr zu. In diesem Zusammenhang betont der Bw., dass er den Freibetrag erhalten habe, lange bevor es pflegebedingte Geldleistungen gegeben habe. Auch im EStG werde etwas über Freibetrags-Zusammenlegung geschrieben. Er hoffe, dass der UFS in der Lage sei, zu entscheiden, dass ihm der geringe Freibetrag von jährlich 243,00 € zustehe. Schließlich stellte der Bw. die Frage, wie es mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz stehe: "Ein Pkw-Fahrer fährt gegen einen Baum kriegt dadurch eine ähnliche Behinderung wie ich durch meine Kriegsverwundung. Diesem wird nichts genommen so wie mir der Freibetrag ist Bestandteil der Rente und wurde nicht durch Erhöhung der Rente zufällig nicht ausgeglichen."

---

***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:

- Sie muss außergewöhnlich sein,
- sie muss zwangsläufig erwachsen und
- sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen; allerdings ist in der Regel von diesen Kosten ein Selbstbehalt abzuziehen.

§ 34 Abs. 6 leg. cit. in der Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201 und des AbgÄG 1997, BGBl. I Nr. 9/1998 bestimmt, dass gewisse Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Nach dem letzten Satz dieser Gesetzesstelle 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 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die auf Grund der §§ 34 und 35 des EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998, (im Folgenden kurz: VO) regelt, dass bestimmte aus der Behinderung resultierende Mehraufwendungen, teils unter Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen, teils ohne Anrechnung, steuermindernd berücksichtigt werden können. Ausgeschlossen ist die Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen ausdrücklich nur für die in den §§ 2 und 4 der Verordnung angeführten Beträge.

Gemäß § 1 Abs. 3 der VO sind Mehraufwendungen gemäß den §§ 2 und 4 der VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 EStG 1988 zu kürzen. Gem. § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (gemäß Abs. 3) zu, wenn ihm keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zusteht.

Nach § 35 Abs. 3 steht bei einer Behinderung von 100% ein Pauschbetrag von jährlich 726,00 € zu.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Werden die tatsächlichen Aufwendungen geltend gemacht, ist durch § 34 Abs. 6 leg. cit. sichergestellt, dass nur der die pflegebedingte Geldleistung übersteigende Mehrbetrag ohne Abzug eines Selbstbehaltens zu berücksichtigen ist. (Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl , „die Lohnsteuer in Frage und Antwort“, RZ 35/2 zu § 35).

Im Berufungsfall sind über den Betrag des Pflegegeldbezuges hinausgehende Aufwendungen nicht angefallen bzw. wurden nicht behauptet.

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 wurden jene Bestimmungen, die die außergewöhnliche Belastung von Behinderten betreffen mit Wirkung ab 1. Juni 1996 neu geregelt:

Für alle Personen, die eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld nach dem Bundespflegegeldgesetz, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhalten, soll zur Vermeidung einer Überförderung nicht zusätzlich ein allgemeiner Freibetrag auf Grund ihrer Behinderung berücksichtigt werden, weil ihre pflegebedingten Aufwendungen ohnehin durch den – steuerfreien – Bezug von Pflegegeld und ähnliche Geldleistungen abgedeckt werden. Werden die tatsächlichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht, so soll durch die entsprechende Aufnahme in § 34 Abs. 6 sichergestellt werden, dass nur der die pflegebedingte Geldleistung übersteigende Mehrbetrag ohne Abzug eines Selbstbehaltens zu berücksichtigen ist (72 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates, XX. GP).

Gleich lautend auch Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 1 zu § 35 sowie Müller in SWK 31/1997, S 641, Punkt 2.2.

Im gegenständlichen Fall bezieht der Bw. Pflegegeld seit September 2004.

Der Zuerkennung des Pflegegeldes bzw. Festlegung der Pflegestufe wird **der Gesundheitszustand des Antragstellers insgesamt** zu Grunde gelegt. Dies gilt auch für die Feststellung des Ausmaßes der Erwerbsminderung.

Dem Bw. wurde ein Grad der Erwerbsminderung von insgesamt 100% bescheinigt.

Sowohl für die Festlegung der Pflegestufe, als auch für die Feststellung des Grades der Erwerbsminderung sind sowohl die körperlichen Schäden aufgrund der Kriegsverletzungen, als auch die übrigen körperlichen Beeinträchtigungen **insgesamt** maßgeblich.

Die pflegebedingte Geldleistung an den Bw. orientiert sich somit am festgestellten Gesamtgesundheitszustand, womit auch die mit den Kriegsverletzungen verbundenen Mehraufwendungen abgedeckt sind. Eine (nochmalige) Berücksichtigung im Rahmen des Pauschales iSd. § 35 Abs. 3 EStG 1988 ist gesetzlich nicht (nicht einmal in dem vom Bw. vorgeschlagenen verminderten Ausmaß von 50 %) vorgesehen.

---

Das Motiv für die gesetzliche Regelung des § 35 Abs. 1 EStG 1988 war die Vermeidung einer „Überförderung“ (siehe oben).

Nach dem klaren Wortlaut des § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht ein Freibetrag iSd. § 35 Abs. 3 leg.cit. nur zu, wenn keine pflegebedingten Geldleistungen bezogen wurden. Der Bw. hat jedoch im gesamten Berufungszeitraum unbestritten Maßen Pflegegeld bezogen, weshalb die Gewährung des Freibetrages iSd. § 35 Abs. 3 EStG 1988 im gegenständlichen Fall keine gesetzliche Deckung findet.

Die Ausführungen des Bw. zum sog. „Skonti-Urteil“ des Obersten Gerichtshofes (OGH) vom 12.2.1985, 5 Ob 66/83) vermögen die Berufung nicht zu stützen. Der Bw. weist zwar zu Recht darauf hin, dass es in einem Rechtsstaat legitim ist, sich im Rahmen einer Berufung zur Wehr zu setzen. Aus der dem Vorlageantrag beigeschlossenen, vor mehr als 20 Jahren im Informationsblatt der „Gemeinschaft der Wohnungseigentümer“ zum Thema „Skonti-Urteil“ des OGH veröffentlichten Abhandlung von Heinz Barta vermag der UFS jedoch mangels jeglichen Zusammenhangs mit dem Berufungsfall eine Argumentationshilfe für die Rechtsansicht des Bw nicht zu erkennen.

Im Vorlageantrag vom 14.12.2006 führt der Bw. weiters an, dass das FA im Vorjahr (2004) noch den vollen Pauschbetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 iHv. 726,00 € anerkannt habe. Dies liegt darin begründet, dass der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld für einen Teil des Kalenderjahres zufließt (nicht ganzjährig von Jänner bis Dezember), in voller Höhe zusteht. Im darauf folgenden Kalenderjahr (in dem Pflegegeld ganzjährig bezogen wird), steht der Freibetrag nicht mehr zu (siehe Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, „die Lohnsteuer in Frage und Antwort“, RZ 35/3 zu § 35).

Nach § 3 Abs. 2 der der Verordnung (zu § 34 und 35) des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 sind bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

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

Das FA hat die vom Bw. für Taxikosten und nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel bzw. Kosten der Heilbehandlung geltend gemachten Kosten iHv. insgesamt 682,00 € erkläzungsgemäß anerkannt.

---

Diesem Umstand hat das FA Rechnung getragen und hat die Aufwendungen für Taxifahrten iHv. 377,00 € und für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel bzw. Kosten der Heilbehandlung iHv. 305,00 € ohne Abzug eines Selbstbehalts anerkannt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. Jänner 2007