



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 19. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 29. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010, eingelangt beim Finanzamt am 22. November 2011, beantragte der Berufungswerber unter anderem die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt, nämlich Krankheitskosten iHv € 720,90 und sonstige außergewöhnliche Belastungen iHv € 4.577,64. Und die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderung, nämlich den pauschalen Freibetrag für einen Grad der Behinderung von 80%, den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung wegen Gallen-, Leber-, Nierenkrankheit und Magenkrankheit, anderer innerer Erkrankung, den pauschalen Freibetrag für das eigene Kfz und unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel iHv € 1.829,55.

In der Folge ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 14. Dezember 2011 den Berufungswerber in Ergänzung seiner Arbeitnehmerveranlagung um Vorlage sämtlicher Belege für die beantragten Aufwendungen und einer Kopie des Behindertenpasses bis zum 23. Jänner 2012.

Der Berufungswerber kam diesem Ersuchen mit Schreiben vom 11. Jänner 2012 nach und führte zu den fraglichen Punkten aus, dass er den Antrag auf Ausstellung eines Behindertenausweises aufgrund eines 4-monatigen Krankenhausaufenthalts infolge einer missglückten Herzoperation mit darauffolgendem Multiorganversagen am 29. September 2010 erst im Jänner 2011 habe stellen können und es darüber hinaus einige Wochen gedauert habe, bis eine diesbezügliche ärztliche Untersuchung möglich gewesen wäre. Ausgestellt worden sei der Behindertenausweis erst mit 12. April 2011, wobei ein Grad der Behinderung von 80% und die Feststellung der Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel bestätigt worden sei. Zum Punkt unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel wurde eine Aufstellung vom Berufungswerber übermittelt: danach setze sich dieser Betrag aus Arztkosten (Homöopathie), Krankenhauskosten, Medikamenten und Hilfsmitteln jeweils nach Abzug des Kostenersatzes zusammen. Bei den beantragten sonstigen außergewöhnlichen Belastungen iHv € 4.577,64 handle es sich um die **Kosten der Unterbringung und Verpflegung seiner Gattin** während seines Krankenhausaufenthalts. Die Pflege durch seine Gattin während seines Krankenhausaufenthalts sei (überlebens)notwendig gewesen, da die lebensbedrohliche Situation durch Fehler bei der ärztlichen Behandlung und durch Mängel bei der Pflege durch das Krankenhauspersonal entstanden sei. Da diese aufgrund des Selbstbehaltes unberücksichtigt bleiben, beantrage er diese anstelle der pauschalen Freibeträge als **tatsächliche Kosten der Behinderung** zu berücksichtigen. Als Beilage wurde eine Kopie des Behindertenpasses übermittelt, in dem ein Grad der Behinderung von 80% und die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel festgestellt wurden; Ausstellungsdatum 12. April 2011.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 29. Februar 2012 wurden die vom Berufungswerber in der Arbeitnehmerveranlagung vom 22. November 2011 beantragten Kosten iHv € 4.577,64 für Pflege und Unterbringung der Gattin vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt berücksichtigt. Aufgrund des hohen Jahreseinkommens des Berufungswerbers würden die geltend gemachten Kosten aber unter dem Selbstbehalt liegen und könnten daher nicht berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung ohne Selbstbehalt sei nicht möglich, da die Kosten für den Aufenthalt der Gattin des Berufungswerbers während seines Aufenthalts im Krankenhaus nicht als Kosten der Heilbehandlung anerkannt werden können, da in einem Krankenhaus davon ausgegangen werden könne, dass jede notwendige intensive Betreuung durch geeignetes Ärzte- und Pflegepersonal erfolge.

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 29. Februar 2012 erhob der Berufungswerber die Berufung vom 19. März 2012, beantragte die Berücksichtigung der von ihm nachgewiesenen Pflegekosten iHv € 4.577,64 für die Unterkunft und Verpflegung seiner Gattin während seines

Krankenhausaufenthalts und brachte dazu erneut vor, dass während seiner Behandlung in der Universitätsklinik gravierende ärztliche Fehler begangen worden seien und Defizite bei der Pflege bestanden hätten. Ohne die Pflege durch seine Gattin hätte er den Krankenhausaufenthalt nicht überlebt. Weiters habe er bereits einen Rechtsanwalt mit der Einleitung rechtlicher Schritte gegen die Universitätsklinik beauftragt.

Der Berufung wurde eine Schilderung der Ereignisse aus Sicht des Berufungswerbers während des Krankenhausaufenthalts beigelegt. Darin berichtete er über die missglückte Operation sowie über Pflegemissstände und führte bzgl der Pflege durch seine Gattin aus, dass sie vorwiegend homöopathische Arzneimittel für ihn besorgt und seelischen Beistand geleistet hätte. Darüber hinaus sei auch sie selbst in dieser Zeit unter enormer physischer und psychischer Belastung gestanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind außergewöhnliche Belastungen iSd §§ 34 und 35 EStG unter den in § 34 Abs 1 EStG angeführten Voraussetzungen abzuziehen.

Für eine Berücksichtigung muss die Belastung außergewöhnlich sein (Abs 2), zwangsläufig erwachsen (Abs 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).

Eine Belastung ist gemäß § 34 Abs 2 EStG dann außergewöhnlich, wenn sie höher als jene ist, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs 3 EStG erwächst eine Belastung zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Grundsätzlich sind Krankheitskosten der „Standardfall“ der außergewöhnlichen Belastungen, die unter Berücksichtigung des Selbstbehalts nach § 34 Abs 4 EStG abzugsfähig sind. Sie müssen für eine steuerrechtliche Berücksichtigung außergewöhnlich und zwangsläufig iSd § 34 Abs 1 EStG sein (Endfellner, Krankheit und Behinderung im Einkommensteuerrecht, 107).

Eine Krankheit iSd Steuerrechts ist ein regelwidriger Körper- oder Geisteszustand, der eine Heilbehandlung notwendig macht.

Aufwendungen, die durch eine Krankheit verursacht werden, sind grundsätzlich außergewöhnlich und erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (Doralt, EStG11 § 34 Rz 78, Stichwort „Krankheitskosten“).

Von einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist gemäß § 34 Abs 4 EStG auszugehen, wenn die Kosten einen nach den Bestimmungen des § 34 Abs 4 bzw. 5 EStG berechneten, von der Einkommenshöhe des Abgabepflichtigen abhängigen, Selbstbehalt übersteigen. Der Selbstbehalt beträgt gemäß § 34 Abs 4 EStG bei einem jährlichen Einkommen von höchstens € 7.300,- 6%, mehr als € 7.300,- bis € 14.600 8%, mehr als € 14.600 bis € 36.400 10% und mehr als € 36.400 12%. Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht oder für jedes Kind (§ 106). Im vorliegenden Fall steht dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag zu und liegt sein jährliches Einkommen über € 36.400,-. Der Selbstbehalt beträgt daher 12% des Einkommens abzüglich 1% für den Alleinverdienerabsetzbetrag, sohin 11%.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbsthalts ist das Einkommen iSd § 2 Abs 2 EStG des Steuerpflichtigen. Laut Einkommenssteuerbescheid vom 29. Februar 2012 beträgt der Selbstbehalt € 13.339,68 und ist daher jedenfalls höher als die geltend gemachten strittigen außergewöhnlichen Belastungen.

Eine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt ist nur in den Fällen des § 34 Abs 6 EStG möglich.

Nach § 34 Abs 6 Teilstrich 5 EStG können Aufwendungen iSd § 35 EStG ohne Selbstbehalt abgezogen werden, wenn sie gemäß § 35 Abs 5 EStG anstatt der Pauschbeträge geltend gemacht werden.

Gemäß § 35 EStG steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, ein von der Minderung der Erwerbsfähigkeit abhängiger Freibetrag zu.

Nach § 35 Abs 5 EStG können an Stelle des Freibetrags auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden. Diese Kosten werden gemäß § 34 Abs 6 EStG ohne Berücksichtigung des Selbsthalts abgezogen.

Nach § 34 Abs 6 Teilstrich 6 EStG können Mehraufwendungen auch aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs 1 EStG vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Selbstbehalt abgezogen werden.

Darüber hinaus kann der Bundesminister für Finanzen nach § 34 Abs 6 letzter Satz EStG 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.

Die in der Verordnung geregelten außergewöhnlichen Belastungen können neben den Freibeträgen nach § 35 EStG geltend gemacht werden (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 Anm 47.).

Gemäß § 1 der Verordnung zu §§ 34, 35 EStG des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430 sind die in §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige unter anderem Aufwendungen durch eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Behinderung iSd § 3 Behinderteneinstellungsgesetz ist die Auswirkung einer nicht nur vorübergehenden (mindestens 6 Monate) körperlichen, geistigen oder psychischen Funktionsbeeinträchtigung der Sinnesfunktionen, die geeignet ist, die Teilhabe am gesellschaftlichen Leben zu erschweren.

Nach § 1 Abs 2 der Verordnung zu §§ 34, 35 EStG über außergewöhnliche Belastungen, liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Unstrittig ist im berufungsgegenständlichen Fall, dass beim Berufungswerber eine Erwerbsfähigkeitsminderung von 80%, zumindest seit dem 12. April 2011, entsprechend belegt durch den vorgelegten Behindertenpass besteht.

Zur Frage, seit wann die Behinderung des Berufungswerbers besteht, ist zu sagen, dass eine rückwirkende Ausstellung eines Behindertenpasses grundsätzlich nicht möglich ist. Also erst mit Ausstellungsdatum des Behindertenausweises gilt die Behinderung als festgestellt. Ist aber die Behinderung die Folge eines Ereignisses (zB eines Unfalls, einer Operation oder Spitalsaufenthalts im Zuge einer schweren Erkrankung), gilt der festgestellte Grad der Behinderung aus Vereinfachungsgründen für Zwecke der Steuerermäßigung immer rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 Anm 40.).

Die Behinderung des Berufungswerbers wurde zwar erst mit 12. April 2011 (Ausstellungsdatum) wirksam durch den Behindertenpass des Bundessozialamts (Grad der Behinderung 80%) festgestellt, aber resultiert diese Behinderung unstrittig aus der Operation und den in der Folge aufgetretenen Komplikationen und ist daher davon auszugehen, dass die Behinderung seit der Operation bestand, also seit dem 29. September 2010.

Da der Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit des Berufungswerbers bei 80% liegt, steht ihm jedenfalls der Freibetrag aufgrund eigener körperlicher Behinderung nach § 35 Abs 1 EStG zu.

Die Höhe des Freibetrags bestimmt sich gemäß § 35 Abs 3 EStG nach dem Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit. Der Berufungswerber mit 80% in seiner Erwerbsfähigkeit gemindert es steht ihm daher ein Freibetrag von € 435,- jährlich zu. Dieser wurde laut Einkommensteuerbescheid auch berücksichtigt.

Strittig ist jedoch, ob neben diesem Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG, die **Kosten der Unterbringung und Verpflegung der Ehegattin** des Berufungswerbers während seines Krankenhausaufenthalts als Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung zu §§ 34, 35 EStG abzuziehen sind.

Gemäß § 4 der Verordnung zu §§ 34, 35 EStG sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie **Kosten der Heilbehandlung** im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Als Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung zu §§ 34, 35 EStG gelten nach Lehre und Rechtsprechung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransports im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des eigenen Kraftfahrzeugs Kosten der Heilbehandlung dar (Doralt, EStG15 § 35 Tz 17.). Demnach sind nur solche Mehraufwendungen steuerlich ohne Selbstbehalt anzugsfähig, die sich aus dem Titel der Behinderung selbst ergeben und somit unmittelbare Folge der Behinderung selbst sind.

Folgt man dieser Aufzählung, handelt es sich bei den geltend gemachten Kosten für Unterbringung und Verpflegung der Ehegattin nicht um Kosten der Heilbehandlung. Auch beziehen sich die oben angeführten Kosten der Heilbehandlung immer nur auf den Kranken selbst. Die geltend gemachten Kosten ergeben sich daher weder aus dem Titel der Behinderung selbst, noch sind sie unmittelbare Folge der Behinderung. Dazu kommt, dass während eines Krankenhausaufenthalts die Pflege und Betreuung eines Patienten von geeignetem Fachpersonal der Klinik durchgeführt wird und dies auch aufgrund des geschilderten Krankheitsverlaufs geboten war. Die psychische Belastung während des Krankenhausaufenthalts mag zwar aus Sicht des Berufungswerbers enorm und eine Betreuung durch die Ehegattin hilfreich gewesen sein; eine darüber hinausgehende Pflege während eines Krankenhausaufenthaltes durch einen Angehörigen war aber auf Grund der

Pflege und Betreuung durch entsprechendes Fachpersonal aus medizinischer Sicht wohl nicht notwendig und im Hinblick auf den allgemeinen Krankenhausbetrieb auch nicht geboten.

Zusammenfassend kann also festgehalten werden, dass die gegenständlichen Kosten mit der Behinderung des Berufungswerbers in keinem unmittelbaren kausalen Zusammenhang stehen. Ein für eine Anerkennung ohne Selbstbehalt erforderlicher Kausalzusammenhang zwischen der Behinderung bzw. der dieser Behinderung zugrundeliegenden Krankheit und den Verpflegungs- und Unterbringungskosten ist jedoch nicht erkennbar und liegt ein solcher auch nicht vor. Es entspricht vielmehr der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Ehepartner dem anderen Ehepartner während einer schweren Krankheit beisteht.

Anstelle des Freibetrags nach § 35 Abs 3 EStG kann der Behinderte gemäß § 35 Abs 5 iVm § 34 Abs 6 EStG auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend machen. Diese Kosten sind nachzuweisen.

Aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Gesetzes ergibt sich, dass der Abzug eines Selbstbehalts nur bei Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung und somit im Sinne eines bestehenden ursächlichen unmittelbaren Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Erwerbsfähigkeitsminderung zu Grunde liegt (VwGH 14.6.2988, 85/14/0150, Jakom, EStG3 § 35 Rz 13), entfallen kann.

Soweit aber kein ursächlicher unmittelbarer Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit dargelegt wird, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehalts ausgeschlossen (Doralt, EStG15 § 35 Tz 9 und beispielsweise UFS 17.4.2011, RV/0398-K/11).

Dh Aufwendungen für Krankheitskosten, die offensichtlich nicht mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, sind nur insoweit als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, als sie den Selbstbehalt nach § 34 Abs 3 EStG übersteigen.

Die geltend gemachten Unterbringungs- und Verpflegungskosten der Ehegattin während des Krankenhausaufenthalts des Berufungswerbers in Innsbruck stehen – wie oben bereits ausgeführt – in keinem ursächlich unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung bzw. der der Behinderung zugrundeliegenden Krankheit und können daher nicht anstelle des Freibetrages nach § 35 Abs 3 EStG geltend gemacht werden.

Es bedarf - wie bereits oben dargelegt - bei einem Krankenhausaufenthalt in Österreich, auch wenn die Erkrankung lebensbedrohlich ist und der Aufenthalt daher mehrere Monate dauert, keiner über die durch die Klinik vorgesehene Pflege hinausgehenden Versorgung durch Angehörige der Patienten. Während eines Krankenhausaufenthalts wird die Pflege und

Betreuung eines Patienten von geeignetem Fachpersonal der Klinik durchgeführt und erscheint eine solche aufgrund der Schwere der Erkrankung für eine bessere Genesung auch geboten.

Das Finanzamt hat die vom Berufungswerber geltend gemachten Kosten im Einkommensteuerbescheid vom 29. Februar 2012 als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannt, allerdings übersteigt der Selbstbehalt die geltend gemachten Kosten von € 4.577,64.

Anders wäre die Sachlage etwa zu beurteilen bei einem Spitalsaufenthalts eines Kindes: in diesem Fall sind die Kosten für die im Krankenhaus untergebrachte Begleitperson des Kindes abzugsfähig (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 34 Anm 78).

Trotz der sicherlich äußerst tragischen Umstände des Krankheitsfalles, die letztendlich ausschlaggebend für die Kosten waren, konnte aufgrund der vorliegenden Gesetzeslage aber keine andere Entscheidung getroffen werden und es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Oktober 2013