



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA, Adresse, vom 11. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuer für 2007 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer in Euro:	6.444,91
Anrechenbare Lohnsteuer:	8.247,41
Festgesetzte Einkommensteuer in Euro:	-1.802,50

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte der Berufungswerber (Bw.) neben Sonderausgaben den pauschalen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3

Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) für die Minderung der Erwerbsfähigkeit von 90% und jenen für die Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges geltend und beantragte die Berücksichtigung von nicht regelmäßigen Ausgaben in der Höhe von € 3.130,92 als außergewöhnliche Belastungen.

Mit Bescheid vom 23. Februar 2009 wurden die beantragten Sonderausgaben im gesetzlich vorgesehenen Ausmaß in Abzug gebracht, der Freibetrag für die Benützung des eigenen Kraftfahrzeuges und Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung in der Höhe von € 2.602,82 als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, Ausgaben für Vitaminpräparate, Tee und dgl. zählten zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung und könnten daher nicht berücksichtigt werden. Die Aufwendungen für Hautarztbesuche (€ 6,60) stünden in keinem Zusammenhang mit der Behinderung des Bw. und seien daher nur unter Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen gewesen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 11. März 2009. Der Bw. brachte vor, die die Aufwendungen für die Hautarztbesuche verursachenden Hautprobleme seien durch Medikamente entstanden.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 28. April 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, es könnten nur mit der Behinderung in unmittelbarem Zusammenhang stehende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen Berücksichtigung finden. Die Aufwendungen müssten vor dem Kauf der Produkte vom Arzt verordnet werden, eine Empfehlung oder nachträgliche Bestätigung reiche für die Anerkennung nicht aus. Aufwendungen für Vitaminpräparate, Stärkungsmittel, etc. dienten zudem dem allgemeinen Körperbefinden und stünden nicht mit einer bestimmten Krankheit in Verbindung. Eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug des Selbstbehaltes sei daher nicht möglich.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2010 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin beantragte er, die von ihm geltend gemachten Kosten zu berücksichtigen. Mit Schreiben vom 24. Juni 2010 beantragte der Bw. die Berücksichtigung des Freibetrages für eine Diätverpflegung wegen einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit. Aufgrund seiner Erkrankung seien Therapien und erhöhte Medikamentenkosten unumgänglich. Durch die dauernden Behandlungen mit Medikamenten würden auch gewisse andere Körperteile, wie z.B. die Haut gereizt und müssten daher mit Ölen, Salben und Tees behandelt werden. Daher ersuche er nochmals, die zusätzlichen Kosten als solche der Heilbehandlung zu berücksichtigen.

### ***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%.

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."*

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 außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.*

*(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) (...)*

*§ 3. Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die*

*Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.*

(2). (...)

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

Aufgrund der vom Bw. vorgelegten Bestätigung des Bundessozialamtes vom 19. Mai 2010 und des über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom Bundessozialamt vorgelegten medizinischen Sachverständigengutachtens vom 24. Mai 2000 steht unbestritten fest, dass beim Bw. im Veranlagungsjahr eine Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 90% vorlag. Diese 90%ige Erwerbsminderung ergibt sich durch das Zusammenwirken einer Hemiplegie (rechts), einer motorischen Aphasie und wegen Herzmuskelschäden.

Aus der genannten Bestätigung geht auch das Erfordernis der Einnahme einer Diät wegen Magenkrankheit oder einer anderen inneren Erkrankung hervor. Darüber hinaus wird darin bestätigt, dass die Voraussetzungen für die Eintragung des Zusatzes "Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel" im Behindertenpass seit dem Jahre 2005 gegeben sind.

Der Bw. bezog im Veranlagungsjahr Pflegegeld. Der vom Bw. geltend gemachte pauschale Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wurde daher zu Recht von der belangten Behörde nicht berücksichtigt.

Neben dem vorstehend genannten Freibetrag begehrte der Bw. jenen für eine Diätverpflegung wegen Magenkrankheit oder einer anderen inneren Erkrankung. 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<sup>14</sup> § 35 Rz. 42). Der Nachweis, dass die Einnahme einer Diät erforderlich ist, hat Angaben über die Art und den Beginn der Diät zu enthalten (*Jakom/Baldauf* EStG, 2012, § 35 Rz 23).

Auf Grund der vorgelegten Bestätigung des Bundessozialamtes stand für den Veranlagungszeitraum das Erfordernis einer Diätverpflegung wegen einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit fest. Der (nachträglich) beantragte Freibetrag (€ 42 pro Kalendermonat) war daher zu berücksichtigen.

Der beantragte Freibetrag für das Kraftfahrzeug (§ 3 Abs. 1 der genannten Verordnung) steht nach dem Wortlaut der Norm nur dann zu, wenn es sich um ein eigenes Kraftfahrzeug handelt

und die Körperbehinderung durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 (VersStG) nachgewiesen wird. Der Bf. wurde mit Vorhalt vom 20. November 2012 aufgefordert, die vorstehend genannten Nachweise beizubringen. Mit den vom Bw. am 6. Dezember 2012 vorgelegten Unterlagen (Behindertenpass mit entsprechender Eintragung, Zulassungsschein, Bestätigung der Versicherungsanstalt) konnte der Nachweis für die Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 VersStG erbracht werden. Der beantragte Freibetrag in der Höhe von € 153 monatlich war daher 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.

Die im ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehenden Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß neben den Pauschbeträgen nach §§ 2 und 3 der Verordnung zu berücksichtigen (*Doralt*, Einkommensteuergesetz<sup>15</sup>, § 35 Rz 17).

Voraussetzung für die Berücksichtigung ist daher, dass diese Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die vom Bw. unter diesem Titel als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen in der Höhe von € 3.130,92 setzen sich aus solchen für Medikamente, Nahrungsergänzungsmittel, Vitaminpräparate, Salben, etc., für Behandlungsbeiträge, für Kostenbeiträge und aus Aufwendungen für Therapien zusammen.

Aufgrund der im Verwaltungsverfahren vorgelegten Bestätigungen der Dr. BB, Ärztin für Allgemeinmedizin, steht fest, dass die getätigten Aufwendungen für den Erwerb von Kamillosan (€ 37,60), Ölen (€ 17,10) und Hautlotion (€ 4,70) nicht im Zusammenhang mit der vom Bundessozialamt festgestellten Behinderung des Bw. standen. Diese wurden wegen Hautirritationen als Folge von Spasmus verordnet. Ebenso wenig standen die Aufwendungen für das Vitamin-Programm (Nahrungsergänzungsmittel) nach CC (€ 1.632,80) im Zusammenhang mit der Behinderung. Dieses Programm wurde wegen einer Cholesterinerhöhung und wegen Bluthochdruckes neben der schulmedizinischen Therapie durchgeführt. Auch bei den die Hautkrankheit betreffenden Behandlungsbeiträgen (€ 6,60) fehlte der Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung. Diese Aufwendungen in der

Höhe von insgesamt € 1.698,80 überstiegen nicht den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 und wurden daher nicht steuerwirksam.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 16. Jänner 2013