



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk betreffend Einkommensteuer 2001 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie 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.

### **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 Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist in Wien.

Im Zuge der Erstellung seiner Einkommensteuererklärung für 2001 beantragte er neben dem Pauschalbetrag gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 wegen eigener Behinderung (Erwerbsminderung in Höhe von 30% in Folge einer Lungenfunktionsstörung) und dem Pauschalbetrag für Diätverpflegung gem. § 2 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 auch tatsächlich angefallene Kosten (Arzthonorare, Heilbehelfe, Medikamente, Behandlungsbeiträge) im Betrag von 57.613,00 S . Diese Aufwendungen sollten gem. § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommens in Abzug gebracht werden.

Am 4.4.2002 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 sowie einen Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002.

Von den im Jahr 2001 aus dem Titel Krankheitskosten in Höhe von 57.613,00 S angefallenen Aufwendungen schied das Finanzamt Ausgaben von 29.050,00 S aus, die in keinem Zusammenhang mit der Krankheit, die zu einer Verminderung der Erwerbsfähigkeit, also der Lungenfunktionsstörung, gestanden hätten. Diese Aufwendungen beträfen Honorare für Psychologen, Psychotherapeuten, Dermatologen, Zahnarzt und Orthopäden und wurden deshalb nur gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988, soweit sie den vom Einkommen zu berechnenden Selbstbehalt überstiegen, berücksichtigt. An außergewöhnlichen Belastungen anerkannte das Finanzamt:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes	-29.050 S
Selbstbehalt	26.843 S
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs, 3 EStG 1988)	-996 S
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	-6.600 S
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	-28.563 S
<b>insgesamt</b>	<b>- 31.766 S</b>

Am 14.4.2002, eingegangen im Finanzamt am 17.4.2002, erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 sowie gegen den Bescheid über die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2002 Berufung.

Er führt darin an, dass es absolut falsch wäre, dass die Aufwendungen betreffend Honorare der Zahnärzte, Psychologen, Dermatologen, und Orthopädie in keinem Zusammenhang mit seiner Erkrankung stünden. Er habe seit vielen Jahren eine nachgewiesene, aktenkundige Allergie gegen Amalgam und benötige daher teure Kunststofffüllungen vom Zahnarzt. Er habe dem Finanzamt vor vielen Jahren ein diesbezügliches Attest übersendet.

Seine Krankheiten hätten sich im Vorjahr, sohin im Jahr 2001, erheblich verschlechtert, sodass er auf Grund der ununterbrochenen starken Schmerzen in eine schwere Depression gekommen sei, die psychologische Betreuung erforderlich gemacht habe. Diese Krankheit stehe daher in unmittelbarem Zusammenhang mit der vom Amtsarzt bestätigten Erkrankung.

Weiters hätte er starke Medikamente einnehmen müssen, die er zum Teil absolut nicht vertragen hätte. Die Folge davon wären starke Hautallergien gewesen, die eine dermatologische Behandlung erforderten. Man könne daher nicht davon ausgehen, dass diese Krankheiten nicht in engem Zusammenhang stünden.

Überdies leide er an einer schweren Osteoporose und habe im Jahr 2001 einen Wirbelbruch erlitten. Dieser Wirbelbruch sei nur auf Grund des argen Hustens geschehen, der wiederum mit seiner Lungenfunktionsstörung in Zusammenhang stünde. Der gebrochene Lendenwirbel hätte orthopädische Hilfe nötig gemacht. Befunde seien jederzeit verfügbar.

Darüber hinaus sei er noch im Juli und August sechs Wochen in stationärer Behandlung im SMZO gewesen. Die Nichtberücksichtigung der Kosten sei daher äußerst unmenschlich. Er ersuche daher alle eingereichten Honorare ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Aus obigen Gründen berufe er auch gegen den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002.

Am 2.7.2002 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend die Berufung vom 17.4.2002 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001.

Wie das Finanzamt in der Begründung dazu ausführt, sei die grundsätzliche Voraussetzung für die Berücksichtigung von Aufwendungen aus dem Titel der Behinderungen, dass die Aufwendungen außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen wären.

*“Voraussetzung dafür, dass keine Kürzung um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG 1988 erfolgt, ist, dass die Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang mit der die Behinderung begründenden Krankheit (bzw. dem Leiden) stehen (vgl. VwGH vom 18.5.1995, 93/15/0079). Krankheitskosten, die mit der Behinderung nicht in ursächlichem Zusammenhang stehen, können daher nur nach Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden.*

*Da vom Bw. kein konkreter Nachweis für den geforderten ursächlichen Zusammenhang der strittigen Aufwendungen in Höhe von 29.050,00 S (bei der Veranlagung wurden Aufwendungen in Höhe von 28.563,00 S ohne Abzug des Selbstbehaltes anerkannt) mit der vom Amtsarzt bestätigten Erkrankung (Lungenfunktionsstörung) beigebracht wurde, war die Berufung als unbegründet abzuweisen”.*

Hinsichtlich der Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 erging seitens des Finanzamtes keine Berufungsvorentscheidung.

Am 16.7.2002, eingegangen im Finanzamt am 22.7.2002, beantragte der Bw. die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 2.7.2002.

Wie er in den Begründung angibt, sei es absolut falsch, dass er keinen konkreten Nachweis für den geforderten ursächlichen Zusammenhang der strittigen Aufwendungen beigebracht hätte. Er hätte dem Finanzamt eine neue Bestätigung des Amtsarztes vom 26.6.2002 übersendet. Dieses Schreiben sei nachweislich im Finanzamt eingegangen (siehe Stempel).

Darin werde in der Diagnose eindeutig bestätigt, dass seine Krankheitskosten sehr wohl mit seiner Behinderung in ursächlichem Zusammenhang stünden.

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BAO).

Am 8.9.2003 versendete der Unabhängige Finanzsenat einen Fragenvorhalt an den Bw., in dem er ersucht wurde zu beantworten, ob er hinsichtlich der geltendgemachten Arzthonorare Vergütungen seitens der BVA und/oder einer privaten Krankenversicherung Kostenersatz erhalten habe. Sollte er von der BVA keine Kostenersatz erhalten haben, wären die Originalhonorarnoten vorzulegen, aus denen ersichtlich sein müsste, dass diese niemals in der BVA eingegangen seien (Eingangsstempel).

Des weiteren wäre bekannt zugeben, in welchem Zusammenhang die Zahnarztkosten mit einer der Krankheiten stünden, die zu einer Minderung der Erwerbstätigkeit geführt hätten.

Letztendlich sei festzuhalten, dass der Pauschbetrag für Diätverpflegung gem. § 2 Abs .1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, nicht mehr gewährt werden könne, da nach der letztgültigen amtsärztlichen Bestätigung eine Diätverpflegung nicht (mehr) erforderlich sei.

Am 8.10.2003 langte beim Unabhängigen Finanzsenat die Vorhaltsbeantwortung ein.

Der Bw. legte ein Schreiben der Generali Versicherung AG, Regionalgruppe Wien, bei, in dem bestätigt wird, dass der Bw. für dezidiert in der Einkommensteuererklärung 2001 als außergewöhnliche Belastung geltend gemachte Aufwendungen für Fachärzte, Heilbehefe, Heilmittel und BVA Selbstbehalte im Auszahlungszeitraum 1/2001-5/2002 Vergütungen im Betrag von 42.390,51 S erhalten habe.

Des weiteren bestätigt die BVA, dem Bw. für im Jahr 2001 entstandene Aufwendungen Vergütungen in Höhe von 12.435,00 S gezahlt zu haben.

Die Zahnarztkosten resultierten daraus, dass er gegen Amalgam und Metalle der Zahnheilkunde allergisch sei, was ebenfalls mit eine Ursache seiner Krankheiten sei. Er müsse daher den teureren Kunststoff wählen.

Bei Zuordnung der geltend gemachten Aufwendungen zu den einzelnen Kostenersätzen stellte der Unabhängige Finanzsenat fest, dass zwei Rechnungen hinsichtlich Heilbehelfen (Minisan), die als Kostenersatz von der BVA vergütet wurden, nicht in den außergewöhnlichen Belastungen geltend gemacht wurden. Der zustehende Aufwand erhöht sich somit um 2.040,00 S. Des weiteren wurde eine Honorarnote eines Orthopäden vom 13.3.2001 in Höhe von 1.200,00 S nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht (der darauf entfallende, erhaltene Kostenersatz beträgt 960,00 S). Darüber hinaus ergeben sich Differenzen hinsichtlich der Leistungen einer Orthopädin (zustehende Aufwendungen 869,00 S, dafür erhaltener Kostenersatz 695,20 S).

Am 16.10.2003 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates dem Bw. die geringfügigen Änderungen, die sich aus der oben dargestellten Zuordnung ergeben, zur Kenntnisnahme und Wahrung des Parteiengehöres mit.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Auf Grund der Aktenlage steht folgender Sachverhalt fest:

Der 1954 geborene Bw. war Lehrer und befindet sich gesundheitsbedingt seit 1993 im dauernden Ruhestand.

Der Bw. war im Jahr 2001 zu 40% erwerbsgemindert und zwar wegen chronischer Bronchitis, schwerer Depression mit Somatisierungstendenz, Osteoporose mit Bruch des ersten Lendenwirbels, Antikörpermangel.

Dem Bw. sind Aufwendungen in Zusammenhang mit den zur Erwerbsminderung führenden Leiden erwachsen. Sämtliche der geltend gemachten Aufwendungen stehen mit Krankheiten in Verbindung, deretwegen der Bw. erwerbsgemindert ist.

Der Bw. hat für die ihm krankheitsbedingt entstandenen Aufwendungen Kostenersatz von der BVA und Generali erhalten.

Zu den Details siehe unten.

Der unabhängige Finanzsenat folgt hinsichtlich der zur Erwerbsminderung führenden Leiden der amtsärztlichen Bestätigung vom 26.6.2002. Diese Bestätigung wurde zwar im Jahr 2002 ausgestellt, enthält aber die Aussage, dass die Erwerbsminderung und die Gründe hierfür bereits seit dem Jahr 2001 bestehen. Dass eine Diätverpflegung wegen Lungenfunktionsstörung erforderlich sei, wie eine amtsärztliche Bestätigung vom 2.2.1994 aussagt, wurde am 26.6.2002 nicht festgestellt und ist daher davon auszugehen, dass eine diesbezügliche Diätverpflegung im Berufszeitraum nicht mehr erforderlich war. Dieser Feststellung ist der Bw. auch nicht entgegengetreten.

Rechtlich folgt hieraus:

Gemäß § 34 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich und zwangsläufig entstanden sein sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt eine Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, sofern sie einen bestimmten Selbstbehalt übersteigt.

Kein Selbstbehalt ist unter anderem anzusetzen bei Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die an Stelle der dort genannten Pauschalbeträge geltend gemacht werden.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen infolge eigener Behinderung, steht ihm ein Freibetrag zu (§ 35 EStG 1988). Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit; bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25% bis 34% beträgt der jährliche Freibetrag 996 S, von 35% bis 44% 1.332 S. Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten der Behinderung nach § 34 geltend gemacht werden.

Seitens des Amtsarztes wurde eine Vielzahl von Leiden des Bw. festgestellt, die miteinander in Zusammenhang stehen.

Die Konsultationen des HNO-Facharztes begründen sich in der amtsärztlich festgestellten chronischen Bronchitis, jene des Facharztes für interne Medizin und des Facharztes für Orthopädie sowie die Therapie durch die Physiotherapeutin in der amtsärztlich festgestellten Osteoporose. Die Leistungen des Facharztes für Laboratoriumsdiagnostik stehen in Zusammenhang mit dem amtsärztlich festgestellten Antikörpermangel, jene der Fachärzte für Neurologie und Psychiatrie mit der amtsärztlich festgestellten schweren Depression. Nach den glaubwürdigen Angaben des Bw. resultiert die Inanspruchnahme des Facharztes für Dermatologie aus Reaktionen auf in Zusammenhang mit den angeführten Leiden verschriebene Medikamente. Die Amalgamunverträglichkeit (Zahnarzt) steht wiederum in Zusammenhang mit dem diagnostizierten Antikörpermangel (Immunschwäche).

Die geltend gemachten Medikamentenkosten sind auf die jeweiligen bestätigten Leiden zurückzuführen. Auch jene darin vereinzelt enthaltenen Mittel, die üblicherweise eher zur Erhaltung der Gesundheit eingenommen werden, sind im konkreten Fall auf Grund der medizinischen Indizierung (chronische Bronchitis, Antikörpermangel, ...) abzugsfähig (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm. 78 "Krankheitskosten").

Ebenfalls mit den zur Minderung der Erwerbsfähigkeit führenden Leiden in Zusammenhang stehen die Rezeptgebühren und die Behandlungsbeiträge der BVA.

Es sind daher (unter amtswegigem Ansatz der zusätzlichen Aufwendungen laut Vorhaltsbeantwortung vom 8.10.2003) als Krankheitskosten ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abzugsfähig:

Facharzt HNO	6.500,00 S
Facharzt Interne Medizin	8.900,00 S
Facharzt Orthopädie	4.379,00 S
Facharzt Neurologie und Psychiatrie	17.500,00 S
Facharzt Zahnheilkunde	1.000,00 S
Facharzt Dermatologie	2.500,00 S
Facharzt Laboratoriumsdiagnostik	264,00 S

Physiotherapeutin	3.340,00 S
Medikamente, Rezeptgebühren	11.442,50 S
Heilbehelfe (Mimisan)	2.040,00 S
Behandlungsbeiträge BVA	3.222,00 S
<b>Gesamt</b>	<b>61.087,50 S</b>

Da die tatsächlichen Kosten der Behinderung geltend gemacht wurden, kommt – im Gegensatz zur Ansicht des Finanzamtes – die Gewährung des Pauschbetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 nicht in Betracht.

Ebenso wenig ist der Pauschbetrag für Diätverpflegung gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, zu gewähren, da nach der letztgültigen amtsärztlichen Bestätigung eine Diätverpflegung nicht (mehr) erforderlich ist.

Anstelle der vom Finanzamt zuerkannten außergewöhnlichen Belastung wären die tatsächlich erwachsenen Kosten zur Gänze, ohne Abzug des Selbstbehaltes, somit 61.088 S dem Grunde nach anzuerkennen.

Allerdings ist zu beachten, dass im Rahmen des § 34 EStG 1988 nur endgültige Vermögensminderungen abzugsfähig sind. Ersatzleistungen durch Dritte (zB Versicherungen) kürzen daher die abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen), auch wenn sie erst in einem späteren Jahr zufließen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34, Anm 10).

An Kostenersätzen für die im Jahr 2001 angefallenen Aufwendungen hat der Bw. erhalten:

BVA	12.435,00 S
Generali	44.045,71 S
<b>Gesamt</b>	<b>56.480,71 S</b>

Hieraus ergeben sich tatsächliche Krankheitskosten, die ohne Abzug eines Selbstbehaltes anzusetzen sind:

Aufwendungen	61.088,00 S
--------------	-------------

---

Kostenersätze	56.481,00 S
<b>Gesamt</b>	<b>4.607,00 S</b>

Da die vom Bw. letztlich selbst getragenen außergewöhnlichen Aufwendungen geringer als vom Finanzamt angenommen sind, ergibt sich aus der Berufungsentscheidung einer Nachforderung gegenüber dem angefochtenen Bescheid.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuervorauszahlungen für ein Kalenderjahr wie folgt berechnet:

Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr, abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, zuzüglich 4% wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Vorauszahlung folgende Kalenderjahr wird.

Dem Berufsbegehren entsprechend wird die Vorauszahlung für das Jahr 2002 und Folgejahre mit 20.870,22 S (= 1.516,73 €) festgesetzt (20.068,00 S = 1.458,40 € Einkommensteuerschuld laut Berufungsentscheidung, zuzüglich 4%).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 5. November 2003