



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vom 12. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 15. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2008 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008** wurden als außergewöhnliche Belastung nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.638,14 € (2.078,14 € Physiotherapie, 560,00 € Psychotherapie) sowie zusätzlich Krankheitskosten in Höhe von 568,98 € (Zahnbehandlung) beantragt. Zudem wurden private Zuwendungen an begünstigte SpendenempfängerInnen in Höhe von 625,00 € beantragt.

Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden -100,00 € erklärt, die sich aus der Wirtschaftskammergrundumlage 2008 und dem Mitgliedsbeitrag Wirtschaftsbund 2008 zusammensetzen.

Vorliegend ist eine Honorarnote vom 9. Dezember 2008, wonach von A.B., Psychotherapeut und Systemische Familientherapie 560,00 € wie folgt in Rechnung gestellt werden:

„Honorarnote für Psychotherapie“

Diagnose: ICD 10: F 43.20

Behandlungsmethode: Systemische Familientherapie

Einzelsitzungen: Dauer je Sitzung: 50 Minuten

....."

Die beantragten Spenden setzen sich wie folgt zusammen:

Tabelle

Heimat- und Kulturverein C.	10,00 €
Förderverein Stift D., Zuwendung	50,00 €
Verein Freunde des Kunstmuseums E., Mitgliedsbeitrag 2008, Zuwendung	250,00 €
Gesellschaft der Förderer der F., Mitgliedsbeitrag 2008 (Förderer)	270,00 €
Pastoralamt der Diözese G.	25,00 €
Katholische Aktion H.	<u>20,00 €</u>
	625,00 €

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 15. Februar 2010** wurden Zuwendungen gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) in Höhe von 270,00 € anerkannt sowie nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.078,14 €. Die zudem geltende gemachten Krankheitskosten in Höhe von 1.128,98 € (Zahnarzt sowie Psychotherapie) würden unter dem für den Berufungswerber liegenden Selbstbehalt liegen und daher zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage führen.

Begründet wurde unter Anderem wie folgt:

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 6.739,77 € nicht übersteigen würden.

Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis gemäß [§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988](#) angehörten, seien nicht absetzbar.

Die Wirtschaftskammergrundumlage und der Beitrag Wirtschaftsbund würden mangels zugehöriger Einkünfte weder Betriebsausgaben, noch Werbungskosten darstellen.

Die Ausgaben betreffend Psychotherapie in Höhe von 560,00 € hätten lediglich als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden können, da kein unmittelbarer Zusammenhang mit der Behinderung bestehen würde.

Mit Schreiben vom 12. März 2010 wurde **Berufung** eingereicht gegen obigen Bescheid wie folgt:

Begründung: Wesentliche Ausgaben seien nicht berücksichtigt worden, z.B. tatsächliche Kosten für Physiotherapie und Psychotherapie, Zuwendungen und Grundumlage/Beitrag WB 2008.

Bei den Zuwendungen seien zumindest nachfolgende Positionen zu berücksichtigen:

- Förderverein E., früher „I.“ oder „J.“: 250,00 €
- Förderverein für das Stift D., werde auch vom Land H. wesentlich unterstützt: 50,00 €

Bei den Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien wegen der Behinderung von 50% alle Istkosten zu berücksichtigen:

Aufgrund der Behinderung komme es zu einer verminderten Leistungsfähigkeit. Die ihrerseits zu Burn-Out-Phasen führe. Diese würden mit Psychotherapie behandelt werden und stünden somit in unmittelbarem Zusammenhang mit der Behinderung: 560,00 €

Bei den Aufwendungen gemäß Beilage E1a zur Einkommensteuererklärung handle es sich um echte Aufwendungen:

Da der Berufungswerber als Mitarbeiter der WKO keine Honorarnote stellen würde, sondern seine Leistungen als Servicepaket erbringen würde, seien die Aufwendungen mit 100% zu berücksichtigen: 100,00 €.

Beigelegt wurde unter Anderem ein Behindertenausweis, aus dem eine Behinderung des Berufungswerbers in Höhe von 50% hervorgeht.

Des Weiteren liegt vor ein **Aktenvermerk vom 10. Mai 2010** über ein Telefonat mit dem Bundessozialamt, wonach sich die 50% Behinderung aufgrund einer Bandscheibenoperation ergeben würde.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2010** wurde der Berufung teilweise Folge gegeben. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -100,00 € wurden anerkannt

Begründet wurde wie folgt:

1.

Die für die Spendenbegünstigung gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) in Betracht kommenden Zuwendungsempfänger seien im [§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988](#) erschöpfend aufgezählt. Eine Liste dieser begünstigten Empfänger befindet sich auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen. Aufwendungen, die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen würden, sowie Mitgliedsbeiträge seien nicht begünstigt. Dementsprechend wäre der Mitgliedsbeitrag für den Verein Freunde des Kunstmuseums E. und die Spende für den Verein zur Förderung des Zisterzienserstiftes D. nicht anzuerkennen.

2.

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel seien nur dann zusätzlich zum

Freibetrag aufgrund einer Erwerbsminderung anzuerkennen, wenn sie auch diese betreffen würden. Da die Honorarnote für die Psychotherapie als Diagnose ICD 10_G 43.20 (Anpassungsstörungen) enthalte, sei ein Zusammenhang mit der Behinderung (Bandscheibenvorfall) des Berufungswerbers nicht erkennbar. Die Kosten von 560,00 € wären daher als allgemeine Krankheitskosten unter Miteinbeziehung eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen gewesen.

Mit Schreiben vom **2. Juni 2010** wurde der **Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** gestellt.

Darin wird ausgeführt:

Begründung: wesentliche Ausgaben seien nicht berücksichtigt worden, z.B. tatsächliche Kosten für Psychotherapie und Zuwendungen.

Bei den Zuwendungen sei nachfolgende Position zu berücksichtigen:

Förderverein E., früher Verein „Freunde der I.“ oder „J.“: Gesamtbetrag 250,00 €

Laut Mitteilung vom Kassier des Vereins sei mit der Finanzlandesdirektion G. folgende Regelung getroffen worden:

- der Mitgliedbeitrag (50,00 €) sei steuerlich nicht absetzbar;
- die Zuwendung (200,00 €) sei zu 100% steuerlich absetzbar.

Bei den Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien wegen der Behinderung von 50% alle Istkosten zu berücksichtigen:

Die Behinderung, ausgelöst durch den Bandscheibenvorfall, führe zu einer verminderten Leistungsfähigkeit. Die daraus resultierenden Probleme würden mit einer Psychotherapie behandelt und stünden somit in unmittelbarem Zusammenhang mit der „Bandscheiben-Behinderung“: 560,00 €.

Am **16. Juli 2010** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** durch die Amtspartei an den Berufungswerber abgefertigt:

Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (Psychotherapie B.) seien grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben worden wären oder die Kosten von der Sozialversicherung ersetzt werden würden. Der Berufungswerber werde ersucht, entsprechende Nachweise vorzulegen.

Die beim Berufungswerber festgestellte Erwerbsminderung betrage 50%, aus den vorgelegten Unterlagen sei jedoch nicht ersichtlich, durch welche Behinderungen sich dieser Prozentsatz ergebe. Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes seien nur jene Krankheitskosten anzuerkennen, die mit der Behinderung in ursächlichem Zusammenhang stehen würden. Der Berufungswerber würde ersucht werden, das Beiblatt zum Behindertenpass bzw. zum

Bescheid des Bundessozialamtes vorzulegen, aus dem ersichtlich sei, aufgrund welcher Beeinträchtigungen sich der Prozentsatz von 50% ergeben würde.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2010 wurde wie folgt geantwortet:

Erwerbsminderung 50%:

Die Erwerbsminderung sei aufgrund einer Bandscheibenoperation L5/S1, eines Bandscheibenvorfalls L4/L5 und des beidseitigen Fersenbeinbruches, sowie den daraus resultierenden Folgewirkungen und Beeinträchtigungen ausgesprochen worden.

Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (A.B.):

Einen schriftlichen Befund für den Zusammenhang mit der obigen Behinderung gebe es nicht. Die Anerkennung sei jedoch inzwischen durch das Schreiben vom 11. Februar 2009 gegeben.

Beigelegt wurde ein Schreiben der K.GKK an den Berufungswerber vom 11. Februar 2009:

„Bewilligung Ihrer Psychotherapie

Sie erhalten von uns zu Ihrer Therapie bei A.B. einen Kostenzuschuss für insgesamt 20 Stunden.

....."

Mit 5. August 2010 wurde neuerlich ein **Ergänzungsvorhalt** an den Berufungswerber gerichtet:

Nur Krankheitskosten, die mit der Behinderung in ursächlichem Zusammenhang stünden und die vom Bundessozialamt im festgestellten Prozentsatz der Minderung der Erwerbsfähigkeit mit einem gewissen Anteil zu berücksichtigen seien, könnten ohne Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden. Laut der vorgelegten Rechnung sei der Berufungswerber aufgrund der Diagnose ICD 10_F 43.20 (Anpassungsstörungen) mittels systemischer Familientherapie behandelt worden, diese Krankheit sei in dem festgestellten Prozentsatz der Minderung der Erwerbsfähigkeit nicht berücksichtigt, wie der Berufungswerber in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2010 anführen würde.

Es werde ersucht, dazu Stellung zu nehmen und eventuell Nachweise vorzulegen, dass die Krankheit, aufgrund der Berufungswerber psychotherapeutisch behandelt worden wäre, im festgestellten Prozentsatz der Minderung der Erwerbsfähigkeit berücksichtigt sei.

Mit Schreiben vom 6. September 2010 wurde wie folgt geantwortet:

Die Begründung und vorliegenden Unterlagen hätte er mit Schreiben vom 26. Juli 2010 mitgeteilt bzw. übergeben.

Einen schriftlichen Befund für den Zusammenhang zwischen Minderleistung/Anpassungsstörungen mit der Behinderung gebe es nicht. Die Anerkennung sei jedoch inzwischen durch das Schreiben vom 11. Februar 2009 gegeben.

Am **24. September 2010** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Abzugsfähigkeit als Spenden des Mitgliedsbeitrages für den Verein Freunde des Kunstmuseums E. in Höhe von 250,00 € sowie einer Zuwendung an den Förderverein Stift D. in Höhe von 50,00 €. Zudem ist strittig die Anerkennung von Aufwendungen in Höhe von 560,00 € für eine Psychotherapie als nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen.

Spenden

Nach **§ 18 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 102/2007** sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

7.

Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6, soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.

§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 102/2007 lautet wie folgt:

„5.

*Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Durchführung von
- Forschungsaufgaben oder
- der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder
künstlerische Lehre betreffen und dem Universitätsgesetz 2002 entsprechen,
sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen an folgende
Einrichtungen:*

a

*Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten,
Institute und besondere Einrichtungen.*

b

*Durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der
Forschungsförderung betraut sind.*

c

Die Österreichische Akademie der Wissenschaften.

d

Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind.

e

Juristische Personen, die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Weitere Voraussetzung ist, dass an diesen juristischen Personen entweder eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34 ff. der Bundesabgabenordnung ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt.

Die Voraussetzungen der lit. d und e sind von der jeweiligen Einrichtung durch einen unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs erteilten Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 nachzuweisen. Sämtliche Einrichtungen, für die ein solcher Bescheid ausgestellt wurde, sind einmal jährlich im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung zu veröffentlichen. Der gemeine Wert der Zuwendungen ist insoweit abzugsfähig, als er zusammen mit dem gemeinen Wert von Zuwendungen im Sinne der Z 6 insgesamt 10% des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigt. Der Restbuchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe und der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Stille Reserven, die nach § 12 auf das zugewendete Wirtschaftsgut übertragen wurden, sind nach zu versteuern. Soweit der gemeine Wert die angeführte Höchstgrenze übersteigt, kann er nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 Z 7 als Sonderausgabe abgesetzt werden.

6.

Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an

a

die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung zur Durchführung der diesen Einrichtungen gesetzlich obliegenden Aufgaben,

b

Museen

*- von Körperschaften des öffentlichen Rechts
- von anderen Rechtsträgern, wenn diese Museen eine den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände*

zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind. Über Aufforderung der Abgabenbehörden ist das Vorliegen der Voraussetzungen durch eine vom Bundesminister für Bildung, Wissenschaft und Kultur ausgestellte Bescheinigung nachzuweisen,

c

das Bundesdenkmalamt.

d

Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die die Voraussetzungen der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung erfüllen und deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist.

Die letzten vier Sätze der Z 5 sind anzuwenden."

Zuwendungen an den Förderverein Stift D. sind allein aus dem Grund nicht abzugsfähig, da es beim gegenständlichen Verein nicht um einen begünstigten Empfänger im obigen Sinn handelt.

Die Zahlung eines Mitgliedsbeitrages in Höhe von 250,00 € an den Verein Freunde des Kunstmuseums E. ist keine Spende iSd [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) (Jakom, EStG¹, § 18 Rz 126).

Lehre und Judikatur definieren den Begriff der Spende als freiwillige Zuwendung an andere als unterhaltspflichtige Personen, die ohne wirtschaftliche Gegenleistung oder ohne rechtliche Verpflichtung des Leistenden erbracht werden. Dadurch unterscheidet sich die Spende grundlegend vom Mitgliedsbeitrag (Renner in SWK 2002/31, Abzugsfähige und nicht abzugsfähige Spenden aus Sicht der Gesetzes- und der Verwaltungspraxis).

Mit der Errichtung eines Mitgliedsbeitrages in Höhe von 250,00 € wird eine Mehrpersonen- bzw. Familienmitgliedschaft begründet.

Als Vorteile sind umfasst:

„E.-FREUND/IN

Als E.-Freund/in genießen Sie da ganze Jahr Vorteile:

- eine Jahreskarte für den freien Eintritt (mit einer Begleitperson) zu allen Ausstellungen des E. und L.Kunstreisen d.h. Museums-, Atelier- und Sammlerbesuche*
- Einladungen zu den jährlichen Veranstaltungen, Previews sowie Exklusivführungen für den Förderverein*
- persönliche Expertenberatung in Kunstangelegenheiten*
- 10 - 20% Preisnachlass für den Eintritt in Museen moderner/zeitgenössischer Kunst in Österreich (Essl Museum, Kunsthäus Graz, Kunstmeile Krems, MUMOK, Museum der Moderne Salzburg)*
- Möglichkeit zum Erwerb einer Jahresgabe in Form einer im Handel nicht erhältlichen*

limitierten Kunstedition

- 10 % Ermäßigung auf den jeweils aktuellen Ausstellungskatalog, alle Sammlungskataloge sowie kostenlose Ausstellungsplakate (solange der Vorrat reicht) weitere Ermäßigungen auf ausgewählte Produkte sowie verschiedene Kultur- und Freizeitangebote

Mitgliedschaftsbeitrag: € 250,- p.a. "

Der Entrichtung von 250,00 € pro Jahr stehen folglich Gegenleistungen gegenüber, es handelt sich nicht um eine freiwillige Zuwendung.

In beiden Punkten war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Psychotherapie

Nach [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein;
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen;
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Laut [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Nach [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) können unter Anderem folgende Aufwendungen **ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes** abgezogen werden:

Aufwendungen iSd § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

[§ 35 Abs. 5 EStG 1988](#) lautet:

„Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).“

Es bedarf eines unmittelbaren Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (VwGH 14.6.1988, [85/14/0150](#))

Aufwendungen, die der Behandlung anderer Krankheiten dienen, können nur als zusätzliche außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden (VwGH 18.5.1995, [93/15/0079](#), Jakom, EStG¹, § 35 Rz 13).

Die gegenständlichen Aufwendungen für Psychotherapie stehen nicht in direktem Zusammenhang mit der Bandscheibenoperation, die zu einer Behinderung in Höhe von 50% geführt hat. Vom Berufungswerber konnte kein solcher Kausalzusammenhang glaubhaft gemacht werden. Auch der teilweise Ersatz der Kosten weiterer Therapiestunden durch die

Gebietskrankenkasse zeigt diesen nicht auf.

Da die Höhe der Aufwendungen weit unter dem für den Berufungswerber anzusetzenden Selbstbehalt liegt, konnten die Kosten der Psychotherapie nicht berücksichtigt werden.

Die Berufung war auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 8. August 2011