



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 18. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 25. November 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung wird betreffend Einkommensteuer 2004 teilweise Folge gegeben.

Der Berufung wird betreffend Einkommensteuer 2005 Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Entscheidungsgründe

Am 18.08.2008 wurden vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin (Bw) die Steuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2007 eingebracht.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 machte die Bw außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung geltend. Der Grad der Behinderung wurde mit 50%, die tatsächlichen Kosten mit € 6.189,10,-- angegeben.

Für das Veranlagungsjahr 2005 wurden in der Arbeitnehmerveranlagung ebenfalls außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht. Der Grad der Behinderung wurde mit 50 %, die tatsächlichen Kosten mit € 1.700,40,-- angegeben.

Am 23.03.2009 wurde die Bw ersucht, betreffend der Veranlagung für 2004 bis 2007, ein Gutachten des Bundessozialamtes bzgl ihrer Leiden sowie eine Aufgliederung der Kosten nachzureichen.

Das Finanzamt (FA) erließ am 25.11.2009 den Einkommensteuerbescheid für 2004 und 2005. Die beantragten außergewöhnlichen Belastungen wurden als Aufwendungen gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 mit Selbstbehalt bewilligt. Es wurde ausgeführt, dass die außergewöhnlichen Belastungen nicht gem § 35 EStG 1988 eingestuft werden könnten, da kein Nachweis über die Behinderung vorliege. Der vorgelegte Pass wäre mit 26.05.2006 ausgestellt und gelte daher erst ab 2006.

Im Schreiben vom 21.12.2009 ersuchte der steuerliche Vertreter der Bw um Verlängerung der Berufungsfrist. Die Bw würde sich im Spital befinden und die Unterlagen bzgl der Behinderung würden nachgereicht. Mit Schreiben vom 28.12.2009 gewährte das FA einen Aufschub der Frist bis zum 31.03.2010.

Der steuerliche Vertreter reichte am 14.01.2010 fristgerecht Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2005 ein. Er brachte vor, dass die Krankheitskosten nicht als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt gem § 35 EStG 1988 berücksichtigt worden seien. Dem Schreiben wurde ein ärztlicher Befundbericht vom 31.07.1998, Befund vom 19.03.2004, Befund vom 21.10.2005 und Behindertenpass vom 30.11.2009 beigelegt. Nach Ansicht des Vertreters wäre aus den Unterlagen eindeutig ersichtlich, dass die Behinderung bereits 2004 bestand. Er beantragte, die Krankheitskosten gem § 35 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Mit den Berufungsvorentscheidungen für 2004 und 2005 vom 22.01.2010 wurde die Berufung vom 18.01.2010 als unbegründet abgewiesen. Das FA führte erneut aus, dass es keinen Nachweis über die Behinderung vor dem Kalenderjahr 2006 gebe, die beantragten Kosten könnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung gem § 35 EStG 1988 geltend gemacht werden.

Am 24.02.2010 ersuchte der steuerliche Vertreter um die Verlängerung der Frist zur Stellung des Antrags auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In einem Schreiben (vom 11.02.2010) an das Bundessozialamt hätte er um den geforderten Nachweis der Behinderung gebeten, jedoch wäre bis zum heutigen Tag keine Antwort eingelangt. Das FA verlängert die Frist bis zum 30.04.2010.

Mit seinem Schreiben vom 17.03.2010 reichte der steuerliche Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Er legte seinem Schreiben eine Bestätigung des Bundessozialamtes, Landesstelle Wien, vom

23.02.2010 bei. In diesem wurde bestätigt, dass der festgestellte Grad der Behinderung von 50 % zumindest seit 2004 besteht. Der Vertreter beantragte erneut die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide von 2004 und 2005 und die Anerkennung der Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen gem § 35 EStG 1988.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw hat in den Streitjahren einen krankheitsbedingten Behinderungsgrad von 50%.

Sie hatte

- 2004 Aufwendungen für Heilbehandlung, die mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, von € 1.589,16,--, und zwar
 - Medikamente und Hilfsmittel iHv € 622,70,--
 - Fahrtkosten zu Ärzten iHv € 283,40,--
 - Arztrechnungen iHv € 683,00,--

Sie hatte

- 2004 Aufwendungen für Heilbehandlung, die mit der Behinderung nicht in Zusammenhang stehen, von € 4.600,00,--, und zwar Zahnnarzkosten für Teleskopzahnersatz
- 2005 Aufwendungen für Heilbehandlung, die mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, von € 1.700,40,--, und zwar
 - Medikamente und Hilfsmittel iHv 589,05,--
 - Fahrtkosten zu Ärzten iHv € 291,35,--
 - Arztrechnungen iHv € 820,00,--

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Der krankheitsbedingte Behinderungsgrad wurde durch die Vorlage des Behindertenpasses und das Untersuchungsergebnis des Bundessozialamtes, Landesstelle Wien, nachgewiesen. Das Bundessozialamt, Landesstelle Wien, hat mit Schreiben vom 23.2.2010 explizit bestätigt, dass der Grad der Behinderung der Bw von 50% zumindest seit 2004 besteht.

Die Bw konnte die im Sachverhalt angeführten Kosten und den Zusammenhang mit der Behinderung in der im Sachverhalt angeführten Höhe durch die beigebrachten Aufstellungen und die vorgelegten Befundberichte glaubhaft machen.

Der Zusammenhang der geltend gemachten Zahnnarzkosten für Teleskopzahnersatz mit der Behinderung der Bw konnte nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Aus dem

Ergebnis der durchgeführten Untersuchung vor dem Bundessozialamt ist ersichtlich, dass die Krankheiten der Bw nicht die Zähne betreffen. Der Zustand der Zähne bzw des Zahnhalteapparates der Bw wurde im Gutachten des Bundessozialamtes weder ausdrücklich als eigene Behinderung angeführt noch bei Feststellung des Behinderungsgrades in irgendeiner Weise berücksichtigt.

Auch aus den weiteren von der Bw vorgelegten Unterlagen – Ärztlicher Befundbericht des XY Spitals vom xxxx, Schreiben des XY Spitals vom yyyy, Befund der Univ.Prof. Dr. AB vom xxxy – kann kein konkreter Hinweis auf einen unmittelbaren Zusammenhang der die Behinderung verursachenden Krankheiten mit den sanierungsbedürftigen Zähnen entnommen werden.

Zweifellos kann eine Zahnsanierung bei Vorliegen massiver Probleme, die die Herstellung von Teleskopzahnersatz notwendig macht, aus vielerlei medizinischen Gründen notwendig sein, es ist aber nicht erkennbar, dass die fraglichen Zahnbehandlungskosten mit einer der die Behinderung der Bw begründenden Krankheiten in direktem Zusammenhang stünden.

Wiewohl es nachvollziehbar ist, dass die vielfachen Erkrankungen der Bw zu einer Beeinträchtigung des Allgemeinzustandes der Bw geführt haben, handelt es sich nach den vorliegenden Unterlagen bei der Zahnsanierung dennoch um keine Heilbehandlung für die Gesundheitsprobleme, die für die Behinderung ursächlich sind.

Ein Zusammenhang der Zahnbehandlung mit der Behinderung der Bw ist daher nicht erkennbar.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg cit) 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 leg cit).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist nach § 34 Abs 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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.

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (vgl Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG § 34 Anm 78, Krankheitskosten).

Die Belastung beeinträchtigt § 34 Abs 4 EStG 1988 zufolge wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, 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%

§ 34 Abs 6 EStG normiert – von diesem Grundsatz abweichend – jene Aufwendungen, die ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können. Dazu zählen unter anderem auch Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988 (Vorliegen einer Behinderung), die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs 5 leg cit) sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Gemäß § 35 Abs 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag im Sinne des Abs 3 der genannten Gesetzesstelle zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Nach § 35 Abs 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung).

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

Nach § 35 Abs 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung – ohne Selbstbehalt – geltend gemacht werden (§ 34 Abs 6). Voraussetzung ist, dass das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt (§ 1 Abs 2 VO BGBI 1996/303).

§ 34 Abs 6 EStG 1988 bestimmt unter anderem, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zur berücksichtigen sind.

Gemäß § 4 der auf Grund der §§ 34 und 35 EStG erlassenen Verordnung BGBI 1996/303 idgF sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Dies nach § 1 Abs 3 der Verordnung ohne Kürzung um den Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988.

Soweit allerdings ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt wird bzw nicht besteht, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen (s Doralt, EStG Kommentar, 4. Auflage, § 35 Tz 9).

Im ggstdl Fall beträgt das Ausmaß der Behinderung in den Streitjahren 50%. Dafür gebührt 2004 und 2005 der pauschale Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988. Die im Sachverhalt angeführten Kosten der Heilbehandlung, die mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, sind ohne Selbstbehalt und ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag (§ 4 der Verordnung) in den Jahren 2004 und 2005 zusätzlich als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten einer Heilbehandlung nämlich Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Fahrtkosten – jedenfalls Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung der der Behinderung zu Grunde liegenden Krankheiten dienen.

Dies trifft – wie oben bereits ausgeführt – hinsichtlich der Kosten der Zahnbehandlung (Teleskopzahnersatz) der Bw im Jahr 2004 mangels Zusammenhang mit den der Behinderung zu Grunde liegenden Krankheiten nicht zu. Diese Kosten können daher nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 in Abzug gebracht werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 4. Oktober 2010