



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Pensionist, Adr.Bw., vom 24. Oktober 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 5. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist und beantragte in seiner Berufung zur Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2011 u.a. die Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von € 1.086,03 als außergewöhnliche Belastungen (nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung).

Die geltend gemachten Aufwendungen betreffen den Zahnersatz in Höhe von € 116,50, Hörgeräte in Höhe von € 230,92, Dauermedikamente in Höhe von € 560,69 und Medikamente zur Stumpfpflege in Höhe von € 177,92 und wurden belegmäßig nachgewiesen. Weiters wurde eine ärztliche Bescheinigung vom 6.3.2013 betreffend die Dauermedikamente zum Nachweis vorgelegt.

Zum Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen wurden ein Bescheid über die Minderung der Erwerbsfähigkeit von 90% des Landesinvalidenamtes für Wien aus dem Jahr 1969 und ein Bescheid über die Gewährung einer Pflegezulage vom 20.11.1963 vorgelegt. In diesem Zusammenhang beantragte der Bw. die Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 1 EStG in Höhe von € 507,- bei der Lohnsteuerberechnung wegen 90%iger Invalidität. Der Bw. ersuche höflichst um Durchrechnung der bezahlten Lohnsteuer für die letzten fünf Jahre. Von der Pensionsversicherungsanstalt wäre der Freibetrag als steuerfreie Bezüge in Abzug gebracht worden.

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

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, 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.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, 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.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einem Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens € 7.300,00 6%, mehr als € 7.300,00 bis € 14.600,00 8%, mehr als € 14.600,00 bis € 36.400,00 10%, mehr als € 36.400,00 12%. Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und für jedes weitere Kind (§ 106).

Gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 sind, wenn im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten sind, als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des

Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können unter anderem Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Der Bundesminister für Finanzen (BmfF) kann mit Verordnung (VO) 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 für den gegenständlichen Fall maßgeblichen, in § 35 EStG 1988 normierten, speziellen gesetzlichen Regelungen für außergewöhnliche Belastungen von behinderten Personen sind:

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat und er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindengeld) erhält.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach den §§ 7 und 9 Abs. 1 des Kriegsopfersversorgungsgesetzes 1957.

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.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25% bis 34% jährlich ein Freibetrag von € 75,00 gewährt.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der BmfF 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.

Die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 vom Gesetzgeber normierten Verordnungsermächtigungen, berechtigen den BmfF die gesetzlichen Bestimmungen § 34 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 im Hinblick auf behinderte Personen durch VO näher zu konkretisieren.

Auf der Grundlage dieser Verordnungsermächtigungen wurde die VO des BmfF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl.Nr. 303/1996, erlassen. Der für den gegenständlichen Fall relevante Inhalt dieser VO ist:

Gemäß § 1 Abs. 1 VO des BmfF über außergewöhnliche Belastungen sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser VO genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Gemäß § 1 Abs. 2 VO des BmfF über außergewöhnliche Belastungen liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Gemäß § 1 Abs. 3 VO des BmfF über außergewöhnliche Belastungen sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser VO nicht um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Gemäß § 2 Abs. 1 VO des BmfF über außergewöhnliche Belastungen sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Zuckerkrankheit € 70,00 pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 VO des BmfF über außergewöhnliche Belastungen sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Ad Pauschbetrag nach § 35 Abs. 1 und 3 EStG 1988 (€ 507,00)

Nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut (§ 35 Abs. 5 EStG 1988) hat der Steuerpflichtige die Wahl, entweder den Pauschbetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 oder die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung nach § 34 Abs. 6 leg. cit. geltend zu machen. Die gleichzeitige Zuerkennung des Pauschbetrages und der tatsächlichen Kosten ist nicht zulässig.

Allerdings können gemeinsam mit dem Pauschbetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 nach § 1 Abs. 3 der VO des BmfF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, i. g. d. F., die in §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen - ohne Kürzung um

pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 - berücksichtigt werden.

Die Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrages - Grad der Behinderung bzw. eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 90% - liegen allerdings nur hinsichtlich jener nach § 35 Abs. 2 EStG 1988, nicht aber hinsichtlich jener nach § 35 Abs. 1 leg. cit. vor, da der Bw. im Berufungszeitraum eine Pflegezulage bezogen hat. Der Bezug einer Pflegezulage schließt nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut in § 35 Abs. 1 EStG 1988 ("... und erhält weder der Steuerpflichtige ... eine pflegebedingte Geldleistung ...") die Gewährung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 leg. cit. aus. Der in der Berufung beantragte Freibetrag steht dem Bw. daher nicht zu.

Ad Mehraufwendungen infolge Kosten der Heilbehandlung nach § 4 VO über außergewöhnliche Belastungen)

Der Bw. macht als "Krankheitskosten" einen Betrag von € 1.086,03 geltend und legte zum Nachweis eine Jahresaufstellung seiner Apotheke sowie die Belege zum Nachweis vor.

Der unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass es sich hierbei um Mehraufwendungen infolge der Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen handelt (wie Arztkosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes (vgl.

*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 35 Anm. 17).*

Derartige Aufwendungen können somit, soweit sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, wovon im Hinblick auf die behinderungsrelevanten Leiden des Bw. betreffend Medikamente zur Stumpfpflege auszugehen ist, ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, auch wenn der Pauschbetrag für Behinderung selbst infolge Bezugs von Pflegegeld (Pflegezulage) nicht zusteht. Diese wurden in Höhe von € 105,1 auch belegmäßig (Spezialsalben wie Baneocin SLB und Reinigungsmittel lt. Aufstellung der Apotheke) nachgewiesen.

Der Bw. hat somit Mehraufwendungen infolge der Behinderung. Diese wären nach § 34 Abs. 6 Teilstrich 4 EStG 1988 ohne Selbstbehalt nur insoweit abzugsfähig, als sie die erhaltenen pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegelt) übersteigen. Allerdings hat der BmfG von seiner Ermächtigung nach § 34 Abs. 6 leg. cit. letzter Satz Gebrauch gemacht und bestimmte Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 leg. cit. und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung festgelegt. Dies ist mit der VO über außergewöhnliche Belastungen BGBl. Nr. 303/1996, erfolgt.

Die Kosten der Heilbehandlung sind daher ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 11. Juli 2013