



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der berufungswerbende Pensionist (Bw.) bezieht für seinen am Noonan-Syndrom erkrankten und schwer behinderten Sohn erhöhtes Pflegegeld und erhöhte Familienbeihilfe.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2007 beantragte der Bw. einerseits die Kosten für Krankenhausbesuche seines behinderten Sohnes im Ausmaß von € 4.282,22 (11.269 km x 0,38) andererseits die Fahrten des behinderten Kindes zum Arzt, in das Krankenhaus sowie in die betreute Werkstatt in Höhe von € 2.104,44 (5.538 km x 0,38) als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen. Begründend erläuterte der Bw., dass

"das Beisein meiner Frau am Krankenbett meines Sohnes notwendig [war], da sich die Ärzte mit ihm nicht verständigen konnten, bzw. er sich auf Grund seines Zustandes nicht äußern konnte. R musste nach 1-wöchigen Aufenthalt im KH Eisenstadt intubiert und mit dem Heliokopter in die Intensivstation des KHS-Mödling überstellt werden. Auch dort war die Anwesenheit meiner Gattin teilweise notwendig aber auch eine große Hilfe, da sie sehr zur

Beruhigung und Verständigung zwischen den Ärzten und dem Patienten beigetragen hat, was von den Ärzten auch gewünscht und anerkannt worden ist. Da man dies als wesentlichen Teil der Behandlung unseres Sohnes gesehen hat, wurde meine Frau aus diesem Grunde bei der Überstellung in das Lungenkrankenhaus Hochegg als Begleitperson stationär mit überwiesen.

Dass die Krankheit unseres behinderten Sohnes so lange dauern wird, konnte man nicht voraussehen. Zwei mal musste ein Luftröhrenschnitt vorgenommen werden, er überstand einen zweifachen Lungeninfarkt und eine zentrale Lungenembolie, musste acht mal reanimiert werden, was er neben der Kunst der Ärzte und der fürsorglichen Pflege der PflegerInnen auch durch der Unterstützung seiner Mutter überstehen konnte. ..."

Mit Einkommensteuerbescheid vom 11. August 2008 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung durch und beurteilte dabei die Krankenhausbesuche im Ausmaß von € 3.467,88 (9.126 km x 0,38) als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt im Sinne des § 34 EStG 1988. Die für den behinderten Sohn durchgeführten Fahrten ins Krankenhaus oder zum Arzt (959 km x 0,38), sowie Kosten für medizinische Geräte und Sozialbeiträge wurden als zusätzliche außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt (in Summe von € 1.459,43) bei der Einkommensermittlung berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 1. September erhob der Bw. Berufung und führte begründend aus:

"... Die Kosten für die Krankenhausbesuch bzw. die Unterbringung meiner Gattin im Krankenhaus wurden als sonstige außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) berücksichtigt.

In Bezug auf die Absetzbarkeit dieser Aufwendungen (9.126 km x 0,38 = € 3.467,88) als Kosten der Heilbehandlung erlaube ich mir, auf die Berufungsentscheidung des UFSW, GZ RV/1490-W/05 vom 2.4.2007 hinzuweisen.

Da die Anwesenheit meiner Gattin von den Ärzten als wesentlicher Teil der Behandlung unseres Sohnes angesehen wurde, ersuche ich Sie um Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Kosten der Heilbehandlung in einem neuerlichen Einkommensteuerbescheid 2007. ... "

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend hielt das Finanzamt dabei fest, dass gemäß § 4 der auf Grundlage der §§ 34 und 35 EStG erlassenen Verordnung BGBI. 1996/303 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen seien. Soweit allerdings ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt werde bzw. nicht bestehe, sei eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen.

Als Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung BGBI. 1996/303 gelten unter anderem Arztkosten, Spitalskosten, Kosten für Medikamente sowie in diesem Zusammenhang anfallende Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes. Derartige Kosten seien im Einkommensteuerbescheid berücksichtigt worden. Nicht unter diese Bestimmung können Besuchsfahrten der Mutter subsumiert werden.

Grundsätzlich fehle Besuchsfahrten das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 1 EStG. Die Außergewöhnlichkeit von Besuchsfahrten liege erst dann vor, wenn derartige Besuchsfahrten ausschließlich zum Zweck der Heilung bzw. Linderung eines Leidens sowie zum Besuch oder der Begleitung eines erkrankten Kindes erfolgen. Da nach Ansicht des Finanzamtes im gegenständlichen Fall diese Voraussetzungen vorliegen, finden diese Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen unter dem Titel "Krankheitskosten" – somit unter Ansatz des Selbstbehaltes – Berücksichtigung. Eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt könne nicht erfolgen, weil diese (Fahrt-)Kosten keine Ausnahme im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG darstellen.

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2008 beantragte der Bw. die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

Ohne Erlassung einer weiteren Entscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zur Abklärung des Sachverhaltes ersuchte der unabhängige Finanzsenat den Bw. am 5. März 2009 einerseits bekannt zu geben, ob der Spitalsaufenthalt des Sohnes eine Folge seiner schweren Behinderung sei – somit ob die Behinderung in ursächlichem Zusammenhang mit dem Spitalsaufenthalt stehe – andererseits Unterlagen nachzureichen, welche die tägliche Anwesenheit der Gattin des Bw. als wesentlichen Teil der Heilbehandlung nachweisen.

In Beantwortung des Vorhaltes legte der Bw. zwei ärztliche Stellungnahmen – der Landesklinika Mödling und Hochegg – vor und beantragt der Berufung statzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der vorgelegten Akten, insbesondere unter Bedachtnahme auf das Vorbringen des Bw. ist von folgenden Feststellungen auszugehen:

Der Sohn des Bw. ist am Noonan-Syndrom erkrankt und infolge dessen schwer behindert. Beim Noonan-Syndrom handelt es sich um eine genetisch bedingte Entwicklungsstörung. Charakteristisch ist die Vielzahl an "Fehlbildungen", die sowohl das äußere Erscheinungsbild als auch innere Organe betreffen. ... Die häufigsten Fehlbildungen beim Noonan-Syndrom an inneren Organen betreffen das Herz, die Nieren und das Skelett (http://www.onmeda.de/krankheiten/noonan_syndrom-definition-1575-2.html).

Anfang des Jahres 2007 erkrankte der behinderte Sohn des Bw. zudem an einer schweren Lungenentzündung bzw. erlitt er einen Lungeninfarkt und musste auf der Intensivstation des Krankenhauses behandelt werden. Die beiden vorgelegten ärztlichen Stellungnahmen halten diesbezüglich (wörtlich) folgendes fest:

"Patient RL war 2x an unserer Intensivstation [im Krankenhaus Mödling, Anm. Ref.] aufgenommen:

16.01.2007 – 19.02.2007

24.03.2007 – 12.04.2007

Patient RL war wegen akuter respiratorischer Insuffizienz (beatmungspflichtige Pneumonie bzw. wegen zentraler Pulmonalembolie beidseits) an unserer Intensivstation aufgenommen worden. Die akute respiratorische Insuffizienz bzw. die Pulmonalembolie steht in keinem kausalen Zusammenhang mit der Grunderkrankung des Patienten (Noonan-Syndrom). Der Patient war respiratorpflichtig.

In Hinblick auf die Grunderkrankung (Noonan-Syndrom) war die Anwesenheit der Mutter von außerordentlichen Interesse für den Patienten. Unter spezieller Berücksichtigung der schweren Erkrankung, der völlig veränderten Umgebung sowie der Tatsache, dass eine maschinelle Beatmung durchgeführt werden musste, wurde die Heilbehandlung deutlich positiv beeinflusst.

Mit anderen Worten: Durch die Anwesenheit der Mutter (Bezugsperson!) konnte der bei ohnehin lang dauernder Behandlungsdauer Hellerfolg erst in diesen Maße und vor allem in diesen Zeitraum erzielt werden. ... "

Das Landesklinikum Hochegg führt in seiner ärztlichen Stellungnahme (wörtlich) aus:

"Oben genannter Patient war vom 19.2.2007 bis 9.3.2007, 12.4.2007 bis 26.4.2007 und 21.8.2007 bis 28.8.2007 hierorts in ärztlicher Behandlung.

Die Aufnahme erfolgte wegen hochgradiger respiratorischer Insuffizienz bei Adipositas mit nächtlicher Hypoventilation und Hyperkapnie. Weiters besteht ein Zust. nach Pulmonalembolie sowie ein Zust. nach Langzeitrespiratortherapie und Tracheostomie vom Februar 2007 bis April 2007. Als Grundkrankheit ist ein Noonan-Syndrom bekannt.

Im Rahmen der stationären Behandlung wurde der Patient auf eine Maskenbeatmung eingestellt. Der Patient und die Mutter wurden detailliert in die Beatmungsgeräte eingeschult.

Aufgrund der Grundkrankheit des Patienten (Noonan-Syndrom) war eine Anwesenheit der Mutter während des stationären Aufenthaltes unbedingt notwendig. Durch die Anwesenheit der Mutter konnte die Einschulung auf die Heimbeatmung leichter und sicherer durchgeführt werden. Aus diesen Gründen war die Anwesenheit der Mutter notwendig und indiziert und verbesserte den Therapieerfolg. ... "

Die täglichen Besuche der Mutter und deren Anwesenheiten am Krankenbett des Sohnes forderten zweifelsfrei den Genesungserfolg und ermöglichen eine bessere Kommunikation zwischen dem Patienten und den behandelnden Ärzten bzw. dem Krankenhauspersonal, sodass der Sohn des Bw. im August 2007 nach den durchgeführten ärztlichen Behandlungen und Therapien aus dem Krankenhaus entlassen werden konnte.

Als strittig stellt sich im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren nunmehr die Frage dar, ob die vom Bw. im Rechtsmittelverfahren beantragten Fahrtkosten – tägliche Fahrt in das Spital in dem sich sein behinderter Sohn wegen eines Lungeninfarktes und einer Lungenentzündung in stationärer Behandlung befand und zurück ($9.126 \text{ km} \times 0,38 \text{ €} = 3.476,88$) – als Kosten einer Heilbehandlung zu beurteilen sind und somit als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt bei der Einkommensermittlung Berücksichtigung finden.

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:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3),

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 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.

Nach dem Wortlaut des § 34 Abs. 2 EStG bedeutet außergewöhnlich, dass dem Steuerpflichtigen eine höhere Belastung als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen muss.

Die Definition der Außergewöhnlichkeit ist typisierend dahin zu verstehen, dass es sich nicht um eine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln darf.

Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient somit der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung. Liegt eine Ausgabe in einer bestimmten Einkommenskategorie an sich im Bereich der normalen Lebensführung, liegt auch dann keine außergewöhnliche Belastung vor, wenn tatsächlich nicht die Mehrheit dieser Einkommenskategorie dieselben Ausgaben tätigt (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 34 Abs. 2 bis 5, Tz 2 sowie die dort zitierte Judikatur).

Laut § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon entbunden zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltens. Dazu gehören Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder Unterhaltsabsetzbetrag das Kind pflegebedingte Geldleistungen (Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Begünstigungsfähig als außergewöhnliche Belastung ist nur der durch die Behinderung bedingte Mehraufwand, somit jener Aufwand, der über die Kosten der typischen Lebensführung hinausgeht (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074).

Der Bundesminister für Finanzen kann 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).

Gemäß § 4 dieser Verordnung, BGBl. 1996/303, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) und Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-) eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar.

Soweit allerdings ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründeten Krankheit nicht dargelegt wird bzw. auch keiner vorliegt, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltens ausgeschlossen (VwGH, 28.9.1983, 82/13/0111, VwGH 18.5.1995, 93/15/0079, Doralt, EStG³, § 35 Tz 9).

Betrachtet man nunmehr den gegenständlichen Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so ergibt sich nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates, dass der Krankenhausaufenthalt und die dadurch verursachten Fahrtkosten in keinem (kausalem) Zusammenhang mit der Behinderung des Sohnes des Bw. stehen. Folglich sind die Fahrtkosten nicht als Kosten einer Heilbehandlung im Sinne der Verordnung zu beurteilen.

Diese Schlussfolgerung lässt sich aus den beiden vom Bw. vorgelegten ärztlichen Stellungnahmen ziehen. Zum einen beurteilen die (behandelnden) Ärzte des Krankenhauses Mödling die ungenügende und unzureichende Lungenfunktion des Sohnes des Bw. wegen der Lungenentzündung bzw. des zentralen Lungeninfarktes als nicht mit der Grunderkrankung (Noonan-Syndrom) in kausalem Zusammenhang stehend, zum anderen erfolgte die Aufnahme in das Landesklinikum Hochegg wegen hochgradiger respiratorischen Insuffizienz des Patienten bei Adipositas (Fettleibigkeit). Der unabhängige Finanzsenat geht aufgrund der beiden ärztlichen Stellungnahmen davon aus, dass der Krankenaufenthalt des Sohnes des Bw. nicht ursächlichem Zusammenhang mit seiner Behinderung steht.

Damit ist aber bereits das Schicksal der Berufung entschieden. Weil die beantragten Fahrtkosten nicht als Kosten einer Heilbehandlung zu beurteilen sind, kommt auch eine Berücksichtigung dieses Aufwandes als außerordentlicher Belastung im Sinne des § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG in Verbindung mit § 4 der Verordnung BGBI 1996/303 nicht in Betracht.

Vermeint der Bw. dem Berufungsbegehren mit dem Hinweis auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 2. April 2007, GZ RV/1490-W/05, zum Erfolg zu verhelfen, so ist zu entgegnen, dass in diesem – anders als im gegenständlichen – Fall Fahrtkosten eben durch eine Behinderung kausal verursacht wurden und daher als Kosten einer Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung BGBI 1996/303 zu beurteilen waren.

Abschließend bleibt zu erwähnen, dass die Beurteilung der Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung im Rahmen der "allgemeinen" Bestimmung des § 34 Abs. 1 EStG – also unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes – nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates zu Recht erfolgte, zumal die Anwesenheit der Mutter am Krankenbett des behinderten Sohnes den Heilungserfolg und die Behandlungsdauer positiv beeinflusste.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. August 2009