



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 26. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 28. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

A) Die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2008 (OZ 1 f./2008) erstellte der Berufungswerber (= Bw). am 22. Februar 2009. Darin gab er zwei bezugsauszahlende Stellen an. Als Sonderausgaben erklärte er Prämien für freiwillige Personenversicherungen in der Höhe von € 360,00 und Kirchenbeiträge von € 226,00. Bei den außergewöhnlichen Belastungen machte er für seinen am tt.mm.1979 geborenen Sohn eine 100%ige Kostentragung geltend. Der Grad der Behinderung seines Sohnes wird mit 50% angegeben. Außerdem beziehe er für seinen Sohn erhöhte Familienbeihilfe sowie eine monatliche Pflegeleistung von € 88,30. Zudem seien nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel von € 2.432,60 angefallen.

B) Mit Ergänzungsersuchen vom 27. März 2009 (OZ 3/2008) wurde der Bw. ersucht, sämtliche Belege kopiert inklusive einer Aufstellung hinsichtlich der beantragten Aufwendungen

nachzureichen, und zwar betreffend die nicht regelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel in Höhe von € 2.432,60.

C) Unter OZ 4 bis 23/2008 brachte der Bw. folgende Aufstellungen und folgende Belege bei:

a) Aufstellung lt. OZ 4/2008:

Außergewöhnliche Belastungen für HG	Beträge in €
Facharzt für Psychiatrie, Dr. S, B	480,00
Fahrtkosten für psychotherapeutische Behandlung, Dr. M, Wien; 42 Behandlungen à 10,20	428,40
Fahrtkosten für Beratungsgespräch R, Wien	10,20
Fahrtkosten PSD Wien, Gruppentherapie, 18 x 10,20	183,60
Fahrtkosten für Beratungsgespräch Rehab Eggenburg, 300 km x 0,38	114,00
Fahrtkosten Bezirksgericht Wr. Neustadt, 50 km x 0,38	19,00
Rechnung (Zahnarzt) Dr. X, (Mundhygiene)	55,00
Kosten für HPE Wien; Hilfe für Angehörige psychisch Erkrankter Mitgliedsbeitrag	30,00
Beratung, 18. Jänner 2008	10,00
Beratung, 11. Juli 2008	10,00
Vortrag am 18. September 2008 und am 16. Oktober 2008	---
vier Fahrten à 10,20	40,80
Medikamente (Nicorette, Nikotinkaugummi)	1.051,60
Summe lt. Bw.:	2.432,60
vom Finanzamt im Erstbescheid anerkannt abzügl. Rechng. f. Zahnarzt und Nikotinkaugummi	1.326,00

b) Honorarnote vom 13. Juni 2008 (OZ 5/2008) von Dr. S.S. über € 40,00;

c) Honorarnote vom 28. Oktober 2008 (OZ 6/2008) von Dr. S.S. über € 40,00;

d) Honorarnote vom 18. August 2008 (OZ 7/2008) von Dr. S.S. über € 80,00;

e) Honorarnote vom 10. März 2008 (OZ 8/2008) von Dr. S.S. über € 80,00;

f) Honorarnote vom 19. Februar 2008 (OZ 9/2008) von Dr. S.S. über € 80,00;

g) Honorarnote vom 22. Jänner 2008 (OZ 10/2008) von Dr. S.S. über € 80,00;

h) Honorarnote vom 11. Jänner 2008 (OZ 11/2008) von Dr. S.S. über € 80,00.

i) Bestätigung von Dr. P.M. vom 9. Jänner 2009 (OZ 12/2008) über 42 im Jahr 2008 abgehaltene Therapiestunden mit Herrn HG .

j) Bestätigung von R berufliche Reintegration psychisch kranker Menschen gemeinnützige Ges. mbH., 1210 Wien, vom 11. September 2008 (OZ 13/2008) über ein Beratungsgespräch vom selben Tag.

k) Bestätigung des Institutes für Psychotherapie und psychische Gesundheit, 1034 Wien, vom 28. März 2008 (OZ 14/2008) dahingehend, dass Herr HG 1 x wöchentlich an einer Gruppentherapie teilnehme.

l) Ladung des Landesgerichtes Wiener Neustadt als Arbeits- und Sozialgericht vom 21. Jänner 2008 (OZ 15/2008) wegen Pflegegeld-Feststellung.

- m) Honorarnote von Dr. H.B., Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde vom 18. Juli 2008 (OZ 16/2008) für eine Mundhygienesitzung über € 55,00.
- n) 26 Kopien von Kassabons (OZ 17 bis 21/2008) von Apotheken für den Kauf von Nicorette-Kaugummi.
- o) OZ 22/2008: Auflistung der unter n) angeführten Kassabons mit einem Gesamtbetrag von € 1.051,60.
- p) Kopie einer Überweisung von € 226,86 an die Erzdiözese Wien.

D) Am 28. April 2009 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 (OZ 24 f./2008) erstellt. An Sonderausgaben wurden für freiwillige Personenversicherungen € 90,00 abgezogen und als Kirchenbeitrag € 100,00. Bei den außergewöhnlichen Belastungen wurden Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes in Höhe von € 55,00 steuerlich anerkannt. Des Weiteren wurden Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes in Höhe von € 2.084,40 vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Dieser Betrag ermittelt sich wie folgt: € 262,00 x 12 Monate = € 3.144,00 abzüglich des Pflegegeldes von € 1.059,60 (= € 88,30 x 12 Monate). Des Weiteren wurden nachgewiesene Kosten aus der Behinderung des Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 1.326,00 laut obiger Aufstellung unter C), a) berücksichtigt.

Die festgesetzte Einkommensteuer = Abgabengutschrift errechnete sich mit € 1.298,67. Zur Begründung des Bescheides wurde Folgendes ausgeführt:

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, hätten nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt von € 2.944,60 nicht überstiegen hätten.

Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften könnten höchstens im Ausmaß von € 100,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988).

Die Zahnarztrechnung sei unter der Kennzahl 730 erfasst worden (= Krankheitskosten mit Abzug eines Selbstbehaltes). Sämtliche Aufwendungen für Raucherentwöhnung stellten keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 dar und hätten somit steuerlich nicht berücksichtigt werden können.

E) Mit Schreiben vom 26. Mai 2009 (OZ 26/2008) erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 **Berufung** und beantragte die Anerkennung von € 1.042,95 für Nicorette und € 55,00 für den Zahnarzt als außergewöhnliche Belastung für Kinder. Diese € 1.097,95 würden aus folgendem Grund beantragt: Die Einnahme von Nicorette diene nicht zur Raucherentwöhnung, sondern zur Behandlung der Nikotinsucht des

psychisch kranken Sohnes. Durch die Einnahme von Nikotin entstehe Zahnbelag, der nur vom Zahnarzt entfernt werden könne.

Diesem Berufungsschreiben ist eine Bestätigung des praktischen Arztes Dr. H.E., 2500 Baden, vom 12. Mai 2009 beigelegt. Darin wird für das Finanzamt bestätigt, dass Herr HG, geboren am tt.mm.1979, einer besonderen Medikation mit Nicoretten bedürfe, woraus Mehrkosten im Sinne von Sonderausgaben entstünden.

F) Am 18. September 2009 wurde die **Berufungsvorentscheidung** (OZ 30 f./2008) erstellt und der Erstbescheid dahingehend abgeändert, dass bei den außergewöhnlichen Belastungen die Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes mit € 1.097,95 angesetzt wurden. Der Selbstbehalt war ebenfalls mit € 1.097,95 anzusetzen. Die Abgabengutschrift errechnete sich demnach mit € 0,00. Zur Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

Laut Gutachten des Bundessozialamtes vom 21. Februar 2007 sei hinsichtlich des Grades der Behinderung des Sohnes des Bw. in Höhe von 50% die Diagnose paranoide Schizophrenie bestätigt worden. Betreffend die Nikotin-Abhängigkeitserkrankung liege keine Bestätigung durch das Bundessozialamt vor.

Gemäß § 34 EStG (1988) setze eine Berücksichtigung von Krankheitskosten als zusätzliche Kosten (ohne Abzug eines Selbstbehaltes) einen unmittelbaren Zusammenhang dieser Kosten mit der nachgewiesenen Behinderung voraus. Dieser (Zusammenhang) liege somit nicht vor.

Aufgrund der vorgelegten Arztbestätigung vom 12. Mai 2009 würden die Kosten für Nicorette in Höhe von € 1.042,95 gemäß § 34 EStG 1988 als Krankheitskosten mit Selbstbehalt berücksichtigt. Die laut Angaben des Bw. durch die Nikotin-Abhängigkeitserkrankung notwendigen Zahnarztkosten seien daher ebenso als Krankheitskosten mit Selbstbehalt anzuerkennen.

G) Mit Schreiben vom 16. Oktober 2009 stellte der Bw. den **Vorlageantrag** (OZ 32/2008). Darin wird das Berufsbegehren wiederholt und ergänzend ausgeführt, dass aufgrund von langen Wartezeiten und Urlauben bei Fachärzten, Interessenvertretungen etc. dem Bw. es noch nicht möglich gewesen sei, die erforderlichen Gutachten, die eine Anerkennung als Krankheitskosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes rechtfertigen würden, vorzulegen. Es werde daher ersucht, diese nachreichen zu können.

H) Mit Schreiben vom 3. Februar 2010 übermittelte der Bw. ein neues fachärztliches Gutachten vom 8. Jänner 2010 von Dr. A.S., Ärztin für Allgemeinmedizin, und Dr. R.R., leitende Ärztin. Zusätzlich wurde nochmals eine Kopie der ärztlichen Bestätigung von Dr. H.E. vom 12. Mai 2009 mitgesendet [siehe Abschnitt E)].

Weiters führte der Bw. in seinem Schreiben aus, dass aus dem Gutachten ersichtlich sei, dass sein Sohn neben seiner Schizophrenieerkrankung auch an Nikotinabhängigkeit erkrankt sei. Laut dem ärztlichen Attest von Dr. H.E. sei sein Sohn jedenfalls seit 2007 wegen Nikotinabhängigkeit in Behandlung. Der untersuchenden Ärztin Frau Dr. A.S. sei zur Kenntnis gebracht worden, dass der Sohn des Bw. seit mehreren Jahren nikotinabhängig sei und seit dem Jahr 2007 Nicorette als Nikotinersatz verwende. Sollte die Abgabenbehörde bei dem Sachverständigengutachten vom Bundessozialamt einen eigenen Vermerk benötigen, dass dies seit mindestens 2007 bestehe, so werde ersucht, den Bw. diesbezüglich zu verständigen und mit der Erledigung der Berufung zuzuwarten. In dem fachärztlichen Sachverständigengutachten vom 8. Jänner 2010 ist Folgendes ausgeführt:

Anamnese: Der Sohn des Bw. sei seit sechs Jahren in Pension (befristet bis Jänner 2011). Er habe eine Ausbildung zum Archäologen absolviert und möchte gerne das Masterstudium absolvieren. 2001 sei bei ihm eine Schizophrenie mit Wahnvorstellungen ausgebrochen, verbunden mit mehreren stationären Aufenthalten in Gugging und Ybbs (zuletzt im Jahr 2007). Auslöser der Erkrankung seien Alkohol- und Haschischkonsum gewesen. 2007 sei ein Selbstmordversuch erfolgt. Derzeit sei der Sohn des Bw. bei der Psychiaterin in Behandlung und habe eine antidepressive Einstellung. Er wohne derzeit alleine, möchte aber in eine Wohngemeinschaft mit teilbetreutem Wohnen speziell für seine Erkrankung. Aufgrund eines Nikotinabusus nehme er derzeit Nicorette Kaugummi.

... .

relevante vorgelegte Befunde:

10. März 2004: Donauklinikum Gugging; chronisch paranoide Schizophrenie , Zustand nach Medikamentenintoxikation.

3. Oktober 2007: Therapiezentrum Ybbs an der Donau (psychiatrisches Krankenhaus); paranoide Schizophrenie, kombinierte Persönlichkeitsstörung, Missbrauch von Alkohol und Cannabis, derzeit kompensiert;

12. Mai 2009: Dr. H.E. (Allgemeinmedizin); Nikotinabhängigkeitserkrankung, Nicorette Kaugummi 4 mg.

Diagnose: Paranoide Schizophrenie, Nikotinabhängigkeitserkrankung.

... .

Gesamtgrad der Behinderung: 50 vH voraussichtlich mehr als drei Jahre anhaltend. Eine Nachuntersuchung in drei Jahren sei erforderlich. Der Untersuchte sei voraussichtlich dauernd außerstande, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen.

I) Seitens des Finanzamtes wurde mit Schreiben vom 13. Oktober 2010 das Schreiben des Bw. vom 11. Oktober 2010 übermittelt. Dieser führt darin Folgendes aus:

Am 26. April 2010 sei an das Bundessozialamt ein eingeschriebener Brief geschickt worden, mit der Bitte aufgrund der beigelegten Unterlagen eine Bestätigung auszustellen, die eine Behinderung mit der Nikotinabhängigkeit des Sohnes des Bw. vor 2008 oder ab 1. Jänner 2008 bescheinige. Das Bundessozialamt habe darauf nicht reagiert. Erst nach einigen Telefonaten im August 2010 habe der Bw. erfahren, dass es nicht möglich sei, eine derartige Bestätigung für vergangene Jahre auszustellen.

Die ärztliche Bestätigung des Bundessozialamtes vom 2. Jänner 2010 über die Nikotinabhängigkeit des Sohnes des Bw. sei aufgrund des ärztlichen Attestes von Dr. H.E. erstellt. Nachdem im Attest bestätigt werde, dass der Sohn des Bw. schon seit Jahren an Nikotinsucht erkrankt sei, müsse es doch möglich sein, dass das Bundesministerium für Finanzen die Nikotinabhängigkeit mit Behinderung bereits ab 1. Jänner 2008 anerkenne. Außerdem lägen bei der Abgabenbehörde Zahlungsbelege von Nicorette-Nikotinersatzstoff in einer Höhe und Menge auf, die nur jemand verwendet, wenn er nikotinsüchtig sei.

Es werde auch ersucht, zu berücksichtigen, dass eine Arbeitnehmersveranlagung nicht im Vorhinein oder im selben Jahr beantragt werden könne, sondern nur im Nachhinein. So sei es nicht möglich gewesen, eine von der Abgabenbehörde gewünschte Feststellung vom Bundessozialamt zum gewünschten Datum vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von € 1.097,95 (d.s. € 1.042,95 für Nicorette und € 55,00 für Mundhygiene) als nachgewiesene Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen.

I) Der Sachverhalt ist dadurch bestimmt, dass der im Jahr 1979 geborene Sohn des Bw. an paranoider Schizophrenie leidet. Wegen der Diagnose paranoider Schizophrenie ist dem Sohn des Bw. vom zuständigen Bundessozialamt in den Jahren 2007 und 2010 eine Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 50% attestiert worden, wobei diese Minderung mehr als drei Jahre anhalten wird. Diese Minderung der Erwerbsfähigkeit wurde in dem Befund vom 3. Oktober 2007 als paranoide Schizophrenie und kombinierte Persönlichkeitsstörung diagnostiziert, die durch den im Zeitpunkt der Befunderstellung kompensierten Missbrauch von Alkohol und Cannabis bedingt sind. Durch die dem Berufungsschreiben und dem Schreiben vom 3. Februar 2010 jeweils beigelegte Bescheinigung des praktischen Arztes Dr. H.E. vom 12. Mai 2009 wird beim Sohn des Bw. eine Nikotinabhängigkeitserkrankung diagnostiziert.

Im Befund des zuständigen Bundessozialamtes vom 8. Jänner 2010 wird unter der Rubrik "Anamnese" ausgeführt, dass der Sohn des Bw. seit sechs Jahren in Pension ist (befristet bis Jänner 2011). 2001 ist bei ihm eine Schizophrenie mit Wahnvorstellungen ausgebrochen, verbunden mit mehreren stationären Aufenthalten in Gugging und Ybbs (zuletzt 2007). Auslöser der Erkrankung waren auch nach diesem Befund Alkohol- und Haschischkonsum. Als Diagnose wird in diesem Befund paranoide Schizophrenie und Nikotinabhängigkeitserkrankung festgestellt.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet: Jeder unbeschränkt Steuerpflichtige kann beantragen, dass bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. 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 eine 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 leg.cit. beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung 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 Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind.

Gemäß § 34 Abs. 6 vierter Teilstich EStG 1988 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden: Mehraufwendungen des

Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

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

Zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 ist die Verordnung (VO) BGBl. 1996/303 ergangen:

§ 4 dieser VO normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z. B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind (BGBl. II 1998/91 ab 1998).

Unter Behinderung ist nur eine längerfristige Einschränkung zu verstehen. § 35 stellt nicht auf eine vorübergehende, tageweise Minderung der Erwerbsfähigkeit ab, sondern auf einen eine längere Zeit bestehenden Zustand (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, 2. Aufl., Tz 2 zu § 35). Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Diagnose, dass der Sohn des Bw. an paranoider Schizophrenie leidet, das Merkmal des eine längere Zeit bestehenden Zustandes erfüllt, zumal er seit 2001 in psychiatrischer Behandlung steht.

Aus dem Gutachten des Bundessozialamtes vom 21. Februar 2007 ergibt sich, dass hinsichtlich des Grades der Behinderung in Höhe von 50% des Sohnes des Bw. ausschließlich die Diagnose paranoide Schizophrenie bestätigt wurde, jedoch eine Nikotinabhängigkeitserkrankung unerwähnt geblieben ist. Hingegen wurden im Gutachten des Bundessozialamtes vom 8. Jänner 2010 – bei unveränderter Beibehaltung des Behinderungsgrades von 50% - als Diagnosen paranoide Schizophrenie (ausgelöst durch Alkohol- und Haschischkonsum) einerseits und Nikotinabhängigkeitserkrankung andererseits angeführt, wobei als für die zuletzt genannte Erkrankung relevant der Befund des Dr. H.E. vom 12. Mai 2009 genannt wird, demzufolge der Sohn des Bw. *seit Jahren* an dieser Erkrankung leidet.

Wenngleich das Gutachten vom 8. Jänner 2010 keinen ausdrücklichen Hinweis auf den Zeitpunkt des Entstehens der Nikotinabhängigkeitserkrankung enthält, so kann doch aus dem Zusammenhang mit dem im Mai 2009 erstellten Befund des Dr. H.E., wonach sein Patient *seit Jahren* an einer Nikotinabhängigkeitserkrankung leide, in zeitlicher Hinsicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass diese Krankheit auch im Streitjahr 2008 bestanden hat.

Seitens des unabhängigen Finanzsenates bestehen daher keine Bedenken, die Aufwendungen bereits ab 2008 und nicht – wie das Finanzamt vermeint – erst ab Vorlage des neuen Gutachtens im Jahr 2010 ohne Abzug eines Selbstbehaltes anzuerkennen.

Im Falle der Kosten für die Mundhygiene ist festzuhalten, dass diese Kosten Krankheitskosten im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG 1988 mit Selbstbehaltsanrechnung sind. Bei diesen Kosten ist nicht erkennbar, dass sie aus der psychischen Behinderung des Sohnes des Bw. resultieren. Überdies entsteht Zahnbelag nicht nur bei der Einnahme von Nikotin oder Nicorette-Kaugummi.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Oktober 2010