



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Josef Weber, Ing. Helmut JÖRG und Mag. Heinrich Witetschka im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea NEWRKLA über die Berufung der Bw., Pensionistin, 1120 Wien, S-Gasse, vertreten durch Dr. Christiane BOBEK als Sachwalterin, 1150 Wien, Mariahilferstraße 140, diese wiederum vertreten durch Dr. Josef WELLER, Steuerberater, 1150 Wien, Mariahilferstraße 140, vom 4. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 1. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 nach der am 12. März 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

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

Die Berufungswerberin machte in ihrer Einkommensteuererklärung für 2006 neben Sonderausgaben (Kirchenbeiträge und Steuerberatkosten) als außergewöhnliche Belastung „geleistete Sachwalterkosten infolge geistiger und körperlicher Behinderung lt. Bestätigung“ in Höhe von € 1.330,06 geltend. Bestätigungen über die Höhe der Sachwalterkosten wie auch über die geltend gemachten Sonderausgaben an Steuerberatkosten für 2006 und 2007 wurden beigegeben.

Das Finanzamt berücksichtigte sowohl die beantragten Sonderausgaben als auch die Sachwalterkosten als außergewöhnliche Belastung. Die Sachwalterkosten wurden jedoch mit dem Hinweis, dass keine bescheinigte Behinderung vorliege, gekürzt um den Selbstbehalt abgezogen.

In der Berufung wurde beantragt, die geltend gemachten Sachwalterkosten als Kosten des Behinderungsmehraufwandes 2005 (Anmerkung: richtig 2006.) als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt steuermindernd zu berücksichtigen.

Das Finanzamt wies im Vorhalt vom 12.04.2007 darauf hin, dass Sachwalterkosten nur dann als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt absetzbar seien, wenn diese Kosten durch Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder besondere Betreuungsbedürftigkeit verursacht wurden. Da diese Voraussetzungen bis dato nicht aktenkundig seien, werde die Bw. gebeten, ihre Pflegebedürftigkeit entsprechend nachzuweisen (z.B. Bescheid über Pflegegeldbezug, Feststellung einer Erwerbsminderung von mindestens 25% durch eine amtliche Bescheinigung z.B. vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen). Außerdem werde um Vorlage der Rechnungen bzw. Zahlungsbelege über die beantragten Sachwalterschaftskosten und Steuerberaterkosten ersucht.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde auf die bereits mit der Erklärung vorgelegte Bestätigung über die Bezahlung der Sachwalterkosten verwiesen.

Hinsichtlich der (als Sonderausgaben beantragten) Steuerberatungskosten wurde wegen der erst im Jahr 2007 erfolgten Entrichtung beantragt, diese aus den Sonderausgaben für 2006 auszuscheiden.

Die besondere Bedürftigkeit bzw. Behinderung sei bereits durch die Tatsache der Sachwalterschaftsbestellung am 15.07.2003 (Gerichtsbeschluss bereits vorgelegt) bewiesen, da niemand – ohne besondere Betreuungsbedürftigkeit (stets verbunden mit einer körperlichen und/oder geistigen Behinderung) - in Österreich gerichtlich unter Sachwalterschaft gestellt werde. Auf die diesbezüglichen Regelungen im ABGB werde verwiesen.

Der Gerichtsbeschluss über die Sachwalterbestellung, jedoch ohne das dem Beschluss zu Grunde liegende ärztliche Gutachten, wurden der Vorhaltsbeantwortung angeschlossen.

Das Finanzamt richtete an die Bw. einen weiteren Vorhalt:

„Das Finanzamt teilt Ihre Rechtsansicht, wonach eine besondere Betreuungsbedürftigkeit bzw. Behinderung bereits durch die Tatsache der Sachwalterbestellung bewiesen sei, nicht, auch wenn in den diesbezüglichen Regelungen des ABGB von einer Behinderung die Rede ist. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, auf Grund welcher Tatsachen eine

Sachwalterschaftsbestellung erfolgt ist. Aus dem Beschluss des Bezirksgerichtes Fünfhaus vom 27.06.2003 geht hervor, dass die Sachwalterbestellung für die Vertretung im Rechtsverkehr und bei finanziellen Angelegenheiten, sowie Einkommens- und Vermögensverwaltung erfolgt ist. Ein Hinweis, dass eine steuerlich relevante Behinderung vorliegt gibt es nicht. Das Finanzamt ersucht Sie deshalb, auf Grund der im § 138 Bundesabgabenordnung verankerten Mitwirkungsverpflichtung, das ärztliche Sachverständigengutachten, das zur Sachwalterschaftsbestellung geführt hat, in Kopie nachzureichen, um den relevanten Sachverhalt zu klären. Das Finanzamt beabsichtigt nach Einlangen des angeforderten Gutachtens, aus verwaltungsökonomischen Gründen, die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.“

Das Finanzamt wies die Berufung hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastung beantragten Sachwalterkosten als unbegründet ab und ließ antragsgemäß auch die Steuerberatungskosten außer Ansatz.

„Wie bereits mit Erstbescheid begründet, können die Sachwalterkosten ohne Vorliegen einer durch das Bundessozialamt bescheinigten Behinderung nicht als tatsächliche Kosten wegen Behinderung, sondern nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt (wie lt. Erstbescheid) berücksichtigt werden. Da das, wie mit Vorhalt vom 23.08.2007 angeforderte ärztliche Sachverständigengutachten, welches zur Sachwalterbestellung geführt hat, nicht nachgereicht wurde, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.“

Der von der Sachwalterin bevollmächtigte steuerliche Vertreter beantragte daraufhin – ohne Nachreichung des verlangten Gutachtens – die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Über telefonisches Ersuchen des Referenten stellte die Sachwalterin per Fax eine Kopie der Sachwalterbestellung samt fachärztlichen Gutachten vom 09.03.2003 zur Verfügung.

Im von einem Facharzt für Psychiatrie und Neurologie erstellten Gutachten kommt der Gutachter nach Darlegung der Untersuchungsergebnisse zu folgenden maßgeblichen Feststellungen:

„Bei der Betroffenen findet sich aus psychiatrischer Sicht eine so genannte leichtgradige Intelligenzminderung, früher auch Debilität genannt. Neurologisch fand sich ein im Wesentlichen unauffälliger Befund. Hinweise auf ein organisches Abbaugeschehen und einer erworbenen Intelligenzminderung sind nicht fassbar. Es dürfte sich um eine seit Geburt bestehende Verminderung der intellektuellen Leistungsfähigkeit handeln.

An Symptomatik findet sich eine Verminderung des logischen Verständnisses, eine Verminderung des rechnerischen Verständnisses, eine Verminderung des abstrakt-

planerischen Denkens, Hinweise auf erhöhte Suggestibilität sowie Konzentrations- und Aufmerksamkeitsstörungen. Die Betroffene zeigt eine ausreichende verbale Ausdrucksfähigkeit und scheint auch mit den einfachen Dingen des täglichen Lebens zurechtzukommen, konnte auch selbständig eine Tätigkeit am allgemeinen Arbeitsmarkt erreichen, zeigt sich aber bei komplexen Angelegenheiten überfordert.

Die Betroffene ist als geistig behindert zu bezeichnen und aufgrund der Verminderung ihrer intellektuellen Leistungsfähigkeit besteht die Gefahr, dass sie ihre Angelegenheiten nicht ohne Gefahr eines Nachteiles selbständig regeln kann.

Die Errichtung der Sachwalterschaft zur Regelung der finanziellen Angelegenheiten, der Einkommens- und Vermögensverwaltung, der Vertretung gegenüber Ämtern, Behörden und Gerichten und privaten Vertragspartnern erscheint medizinisch indiziert.“

Die Frage des Referenten, ob ein Gutachten des Bundessozialamtes über eine Erwerbsminderung der Bw. vorliege, konnten weder die Sachwalterin, noch der steuerliche Vertreter beantworten. Die telefonisch dem Referenten zugesagte Einverständniserklärung zur Abfrage des Finanzamtes in der Datenbank des Bundessozialamtes (§ 35 Abs. 8 EStG 1988) langte jedoch nicht ein. Der Referent richtete daraufhin an das Bundessozialamt ein Ersuchen um Auskunftserteilung, ob für die Bw. ein Sachverständigengutachten über das Vorliegen einer Erwerbsminderung vorliege und bejahendenfalls um Übersendung einer Kopie.

Das Bundessozialamt gab bekannt, dass für die Bw. keine Sachverständigengutachten über eine Erwerbsminderung bzw. Behinderung vorhanden seien.

Das Ergebnis der Anfrage wurde dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht.

Zu der am 16. April 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ist der steuerliche Vertreter der Bw. nicht erschienen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies insbesondere auf die Ausführungen im Vorlagebericht.

Da es keine Bescheinigung des Bundessozialamtes über die Behinderung bzw. über das Ausmaß der Erwerbsminderung der Bw. gebe, sei auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen eine Berücksichtigung der Sachwalterkosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt nicht möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vermag eine volljährige Person, die an einer psychischen Krankheit leidet oder geistig behindert ist (behinderte Person), alle oder einzelne ihrer Angelegenheiten nicht ohne Gefahr eines Nachteils für sich selbst zu besorgen, so ist ihr gem. § 268 Abs.1 ABGB auf ihren Antrag oder von Amts wegen dazu ein Sachwalter zu bestellen.

(2) ...

(3) Je nach Ausmaß der Behinderung sowie Art und Umfang der zu besorgenden Angelegenheiten ist der Sachwalter zu betrauen

1. mit der Besorgung einzelner Angelegenheiten, etwa der Durchsetzung oder der Abwehr eines Anspruchs oder der Eingehung und der Abwicklung eines Rechtsgeschäfts,

2. mit der Besorgung eines bestimmten Kreises von Angelegenheiten, etwa der Verwaltung eines Teiles oder des gesamten Vermögens, oder,

3. soweit dies unvermeidlich ist, mit der Besorgung aller Angelegenheiten der behinderten Person.

Gem. § 34 des Einkommensteuergesetzes 1988, Abs. 1, 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) ...

(5) ...

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die

Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

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

Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst ... pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, ...

und erhält weder der Steuerpflichtige ... eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich 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 § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 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**. Zuständige Stelle ist:

Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).

Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das **Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen**; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im

negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) ...

(4) ...

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

Gem. § 2 der **Verordnung des Bundesministers für Finanzen** (=VO) über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, liegt eine **Behinderung** vor, wenn das **Ausmaß der Minderung** der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) **mindestens 25%** beträgt.

Gem. § 4 der zitierten VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall die Frage, ob die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten **Sachwalterkosten ohne Abzug** des im § 34 Abs. 4 EStG 1988 vorgesehenen **Selbstbehaltes** zu berücksichtigen sind.

Der Bw. vertritt unter Hinweis auf die die Sachwalterbestellung betreffenden, insoweit gleichlautenden Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (=ABGB), das war vom 01.07.2001 bis 30.06.2007 § 273 Abs. 1 und ab 01.07.2007 § 268 Abs.1 ABGB die Auffassung, dass schon diese gesetzlichen Bestimmungen das Vorliegen einer Behinderung voraussetzen, weshalb die Kosten für die Sachwalterin als durch die (geistige) Behinderung, welche zur Sachwalterbestellung geführt haben, verursachte Kosten zu beurteilen seien.

Die besondere Betreuungsbedürftigkeit bzw. Behinderung sei also bereits durch die im Jahr 2003 nach Einholung eines fachärztlichen Gutachtens erfolgten Sachwalterbestellung bewiesen.

Das Finanzamt, dem wohl der Beschluss des Bezirksgerichtes über die Sachwalterbestellung, **nicht** aber das der Sachwalterbestellung zu Grunde liegende fachärztliche Gutachten – trotz Ersuchen - zur Verfügung gestellt worden war, vertrat dagegen den Standpunkt, dass die Sachwalterkosten ohne Vorliegen einer Bescheinigung über die Feststellung einer Behinderung durch das Bundessozialamt zwar als außergewöhnliche Belastung, aber erst **nach** Berücksichtigung des Selbstbehaltes zu berücksichtigen seien.

In dem schließlich dem UFS über (neuerliches) Ersuchen vorgelegten psychiatrischen Gutachten kam der Sachverständige zum Ergebnis, dass bei der Bw. eine leichtgradige

Intelligenzminderung, früher als Debität bezeichnet, vorliegt. Die Bw. sei als geistig behindert zu bezeichnen und es bestehe die Gefahr, dass sie ihre Angelegenheiten nicht ohne Gefahr eines Nachteiles selbständig regeln könne. Die Errichtung der Sachwalterschaft zur Regelung der finanziellen Angelegenheiten, der Einkommens- und Vermögensverwaltung, der Vertretung gegenüber Ämtern, Behörden und Gerichten und privaten Vertragspartnern erscheine medizinisch indiziert.

Fest steht auf Grund der vom UFS eingeholten Auskunft des **Bundessozialamtes**, Außenstelle Wien, dass bisher eine Erwerbsminderung bzw. eine **Behinderung** der Bw. **nicht festgestellt** worden ist.

Wie sich aus den eingangs zitierten gesetzlichen Bestimmungen ergibt, werden Aufwendungen bzw. Mehraufwendungen, die **ohne Selbstbehalt** steuerlich zu berücksichtigen sind, sowohl im § 34 Abs. 6 als auch im § 35 Abs. 5 EStG 1988 angeführt.

Die in der Verordnung genannten Aufwendungen (Diätkosten, Fahrt- und Taxikosten von Gehbehinderten, **nicht regelmäßig** anfallende Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung) kommen im vorliegenden Berufungsfall nicht in Betracht.

Von den im § 34 Abs. 6 EStG 1988 genannten Tatbeständen kommen nur die Aufwendungen im Sinne des § 35 Abs. 5, die anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, in Betracht.

Die im § 34 Abs. 6 EStG 1988 genannten **Mehraufwendungen** aus dem Titel der Behinderung kommen schon deshalb nicht in Frage, weil sie pflegebedingte Geldleistungen voraussetzen, welche die tatsächlichen Aufwendungen nur teilweise abdecken. Laut Aktenlage liegen aber keine pflegebedingten Geldleistungen vor.

§ 35 EStG 1988 sieht für körperlich oder/und geistig behinderte Steuerpflichtige die Abgeltung der durch die Behinderung entstandenen Kosten durch die im Abs. 3 angeführten Frei- bzw. Pauschbeträge vor. An deren Stelle kann der Steuerpflichtige, wie bereits angeführt, auch die tatsächlichen Kosten geltend machen.

Voraussetzung sowohl für die Berücksichtigung der Freibeträge wie auch der tatsächlichen Kosten ist jedoch das Vorliegen der Feststellung der Behinderung und des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit durch die im Abs. 2 genannten Einrichtungen; im vorliegenden Fall des Bundessozialamtes.

Da das Vorliegen einer Behinderung von mehr als 25% durch das Bundessozialamt bisher nicht festgestellt worden ist, kommt weder die Berücksichtigung eines Freibetrages gem. § 35 Abs. 3, noch eine Geltendmachung der tatsächlichen Kosten gem. § 35 Abs. 5 EStG 1988 in Frage.

Die Kosten für die Sachwalterschaft stellen zwar Aufwendungen dar, die als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden konnten (vergl. Baldauf im Jakom, ESt-Kommentar, 1. Aufl., Rz 90 zu § 34) jedoch nicht solche, die ohne den im § 34 Abs. 4 vorgesehenen Selbstbehalt berücksichtigt werden können.

Das Berufungsbegehren, die Sachwalterkosten **ohne Selbstbehalt** zu berücksichtigen, war daher als unbegründet abzuweisen.

Durch die – unstrittige - Kürzung der Sonderausgaben um die erst im Folgejahr bezahlten Steuerberatungskosten kam es im Spruch zu einer Abänderung (=Verböserung) des Einkommensteuerbescheides 2006.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. März 2009