



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch ADir. Christine Nemeth, vom 1. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2007) wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte in ihrer am 12.3.2008 beim Finanzamt Wien 4/5/10 eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2007 unter anderem die Berücksichtigung eines Betrags von 1.061,95 € als außergewöhnliche Belastung (Kennzahl 730 der Erklärung).

Mit Bescheid vom 1.4.2008 wurde die Bw. vom Finanzamt erklärungskgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt, wobei die außergewöhnliche Belastung zwar berücksichtigt wurde, sich diese aber infolge des Selbstbehalts von 1.818,36 € steuerlich nicht auswirkte. Aus der Veranlagung resultierte eine Nachforderung von 327,11 €.

Auch wurde ein Freibetragsbescheid für das Jahr 2008 erlassen, wonach der Jahresfreibetrag 432,46 € ausmache.

Mit Schreiben vom 8.4.2008 erhob die Bw. sowohl gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 als auch gegen den Freibetragsbescheid 2008 als „Einspruch“ bezeichnet Berufung und führte weiters aus:

*„Da ich leider nicht steuermäßig vertreten war und ohne diesbez. Kenntnis war, muss ich auch ab 2004 einen Antrag auf Wiederaufnahme stellen (u. zw. für die Jahre 2004, 2005, 2006 u. 2007) – falls möglich, ev. erforderlich – auch für frühere Jahre.*

*Meine Wissens nach wurde Erwerbsminderung noch nie für mich beantragt.*

*Ich ersuche unter anderem um den Pauschbetrag für außergewöhnliche Belastung bei Behinderung. Ich bin nachweislich zu 100% behindert, siehe Beilage.*

*Mit Schreiben vom 2.5.2007 an mein Wohnsitzfinanzamt habe ich von meiner Invalidität berichtet und auch um Überprüfung und Neuausweisung des Freibetrages für 2008 ersucht.*

*Bezüglich des Einspruches für 2007 beantrage ich die Diätkosten und den Bescheid wegen Behinderung entsprechend anzuerkennen (Behindertenausweis Nr. xxxx MA 12).*

*Sollten steuerliche Begünstigung wegen des Pflegegeldes offen sein, ersuche ich um entsprechende Berücksichtigungen.*

*Weiters ersuche ich um Zusendung einer neuen und geänderten Mitteilung zur Vorlage beim Arbeitgeber bez. Freibetrag (Lohnverrechnung 2009).*

*Auf Grund der anderen Sachlage nehme ich an, dass keine Forderung an mich bestehen bleibt.*

*Ich ersuche ich baldigst diesbezüglich ein entsprechendes Schreiben zu senden, damit ich den von mir geforderten Betrag von 327,11 €, zahlbar bis 8.5.2008, nicht mehr einzahlen muss!*

*Sollte dies vor dem vom Finanzamt vorgeschriebenen Zeitraum nicht möglich sein, ersuche ich um Ratenzahlung!“*

Beigeschlossen war die Kopie eines Bescheids der MA 14 vom 31.7.1989, wonach die Bw. seit 1.4.1986 zu 100% erwerbsgemindert ist. Der Grad der Behinderung resultiert demzufolge aus einer instabilen Fraktur des zweiten Lendenwirbels, aus degenerativen Veränderungen in der oberen Rumpfwirbelsäule nach M. Scheuermann, dem Verlust beider Ovarien vor dem 40. Lebensjahr, einer Wurzelreizung der unteren Lumbalwurzeln, Blasensphincterinsuffizienz mit Streßinkontinenz und incip. Harndrang, einem geheilten Beckenbruch, einer ohne Verdauungsstörung abgeheilten Dickdarmoperation, einem Zustand nach Gallenblasenentfernung sowie reaktionsloser Narben im Gesicht und an den Händen nach Röntgenbestrahlung in der Kindheit.

Aus dem Finanzamtsakt ergibt sich, dass die Bw. im Jahr 2007 Bundespflegegeld (3.630,00 €) bezogen hat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.4.2008 gab das Finanzamt Wien 4/5/10 der Berufung der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid teilweise Folge und gewährte Pauschbeträge wegen eigener Behinderung in Höhe von 612,00 €. Von den geltend gemachten 1.061,95 € wurde weiterhin in gleicher Höhe der Selbstbehalt abgezogen. Die Nachforderung verringerte sich dadurch auf 92,51 €.

Begründend wurde ausgeführt:

*„1.) Die Gallendiät wurde nunmehr berücksichtigt.*

*2.) Der Pauschbetrag im Zusammenhang mit der Diät wurde bereits und wird laufend durch die pensionsauszahlende Stelle berücksichtigt. Der Freibetrag ist daher auch nicht in dem Freibetragsbescheid ausgewiesen, weil sonst eine Doppelverrechnung erfolgen würde.*

*3.) Bezieht ein Behinderter Pflegegeld, so stehen die Pauschsätze für den Grad der Behinderung gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu.*

*4.) In dem Freibetragsbescheid für 2007 (Basis ist dafür die Veranlagung 2005) wurde ein Freibetrag von 670 € bescheinigt und auch von der Pensionsstelle steuermindernd berücksichtigt. Auf Grund des Antrags für das Kalenderjahr 2007 wurde ein zu berücksichtigender Freibetrag (betrifft nur die Sonderausgaben) von 428,76 € beantragt, siehe Freibetragsbescheid für 2009. Auf Grund des geringeren Freibetrags ist eine Differenz entstanden, die zu einer Nachzahlung führen muss.“*

Mit Schreiben vom 9.5.2008 beantragte die Bw. ersichtlich die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz:

*„Hiemit stelle ich einen nochmaligen Antrag bez. ‚Berufung‘ gegen den an mich ergangenen Einkommensteuerbescheid 2007.*

*Ich ersuche bezüglich der Freibeträge 2006 um eine neuerliche Einstufung.*

*Auf Grund eines immunologischen Befundes (serologische Analyse) am 11.7.2005 wurde ich nach einer langen und schmerzlichen Odyssee doch eine spezielle Untersuchung im Nov/Dez 2005 durchgeführt (‚Verdacht auf Autoimmunerkrankung erhärtet‘).*

*Am 9.1.2006 wurde mir nach einer schweren Bauch/Darmoperation die Diagnose ‚Morbus Crohn‘ bescheinigt. Es handelt sich um eine schwere chronische Darmentzündung.*

*Auf Grund dieser Tatsache basierend muss ich neben einer Galle-Diät eine noch strengere Diät einhalten.*

*Als Allergikerin, an Histamin-Intoleranz, Laktose (heterozygote Form)-Intoleranz leidende Staatsbürgerin ersuche ich um diesbezügliche Einstufung des Freibetrages für mich.*

*Im Schreiben an mein Wohnsitzfinanzamt am 2.5.2007 habe ich bereits von der Morbus Crohn-Op. berichtet, wurde bez. des ‚Crohn-Befundes‘ aber noch nicht neu eingestuft.*

*Sollte meinem Ersuchen entsprochen werden, was ich hoffe, ersuche ich gleichzeitig um Wiederaufnahme d. JA ab dem Jahr 2006 (Op. war 9.1.2006) sowie f. 2007, auch um eine neue Mitteilung bez. des Freibetrages für 2009.“*

Beigeschlossen war die Kopie des Entlassungsberichts des Hanusch-Krankenhauses vom 25.1.2006 (Diagnose: Stenose der Anastomose, Morbus Crohn, St. p.: Hemicolektomie rechts, St. p.: Myom, Adhäsionen; Therapie: Laparotomie, Adhäsiolyse, Colonanastomosenresektion, Ileo-Transversostomie) sowie eines Immunologischen Befundes des Instituts für Immunologie der Medizinischen Universität Wien, wonach Gliadin IgA schwach positiv sei.

Mit beim Unabhängigen Finanzsenat am 21.5.2008 eingelangtem Bericht legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem Bemerkten „Die Berufungswerberin urgiert die Berücksichtigung des höchsten Diät-Pauschales (Diabetes...) im Zusammenhang mit Morbus Cron.“

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

Gegenstand des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat ist die vom Finanzamt dem UFS vorgelegte Berufung der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007.

Für die Erledigung der Wiederaufnahmeanträge sowie der weiteren Anträge der Bw. ist (vorerst) das Finanzamt zuständig.

Unstrittig ist, dass die Bw. im Berufszeitraum zu 100% erwerbsgemindert war, Bundespflegegeld bezog und Diät halten muss. Hinsichtlich der Leiden der Bw. wird auf die obige Darstellung verwiesen.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können unter anderem folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

— 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 oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) 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 EStG 1998 lautet auszugsweise:

*"(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen*

*— durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, ...*

*und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind 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 Kriegsoferversorgungsgesetzes 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) Es wird jährlich gewährt*

<i>bei einer Minderung der</i>	<i>ein Freibetrag von</i>
<i>Erwerbsfähigkeit von</i>	<i>Schilling</i>
<i>25 % bis 34 %</i>	<i>73 €</i>
<i>35 % bis 44 %</i>	<i>97 €</i>
<i>45 % bis 54 %</i>	<i>242 €</i>
<i>55 % bis 64 %</i>	<i>293 €</i>
<i>65 % bis 74 %</i>	<i>363 €</i>
<i>75 % bis 84 %</i>	<i>434 €</i>
<i>85 % bis 94 %</i>	<i>506 €</i>
<i>ab 95 %</i>	<i>726 €</i>

*(4) ...*

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

*(6) ...*

*(7) Der Bundesminister für Finanzen kann 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 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. Nr. 91/1998 und BGBl. Nr. 416/2001, lautet auszugsweise:

*„Auf Grund der §§ 34 und 35 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:*

*§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen*

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder*

- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids: 70 Euro

- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit: 51 Euro

- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit: 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3. (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro / 2.100 S monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

(2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro / 2.100 S zu berücksichtigen.

*§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.*

...“

### **1. Pauschbetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 (726,00 €)**

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 Verordnung des Bundesministers für Finanzen 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 100% ausweist – liegen allerdings nur hinsichtlich jener nach § 35 Abs. 2 EStG 1988, nicht aber hinsichtlich jener nach § 35 Abs. 1 leg. cit. vor, da die Bw. im Berufszeitraum Pflegegeld bezogen hat. Der Bezug von Pflegegeld 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 der Bw. daher nicht zu.

### **2. Mehraufwendungen infolge Krankendiätverpflegung**

Ebenso wie die Mehraufwendungen nach §§ 3 und 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind auch jene nach § 2 ungekürzt und ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten abzugsfähig.

Von der Bw. werden nicht die (gesamten) tatsächlichen Kosten der Behinderung im Sinne von Rz. 844 dritter Satz LStR 2002 bzw. § 35 Abs. 5 EStG 1988 geltend gemacht, sondern die teilweise pauschalierten Mehraufwendungen nach §§ 2 bis 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen beansprucht.

Nach § 2 Abs. 1 dieser Verordnung sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei einer Magenkrankheit



oder einer anderen inneren Krankheit 42 € im Monat (also 504 € im Jahr), bei einer Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit jedoch 51 € im Monat (also 612 € im Jahr) zu berücksichtigen.

Mit der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt auf Grund der Gallenblasenoperation den Pauschbetrag für Gallendiät gewährt.

Auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats steht der Bw. dieser Pauschbetrag zu.

### **3. Mehraufwendungen infolge Kosten der Heilbehandlung nach § 4 Verordnung über außergewöhnliche Belastungen.**

Die Bw. hat als „Krankheitskosten“ einen Betrag von 1.061,95 € beantragt.

Nähere Feststellungen des Finanzamtes zu diesen „Krankheitskosten“ fehlen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht mangels abweichender Feststellungen des Finanzamtes davon aus, dass es sich hierbei um Mehraufwendungen infolge der Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen handelt (wie Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, 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), und sieht im gegenständlichen Fall von weiteren diesbezüglichen Ermittlungen ab.

Derartige Aufwendungen können, soweit sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, wovon im Hinblick auf die zahlreichen dokumentierten behinderungsrelevanten Leiden der Bw. auszugehen ist, ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, auch wenn der Pauschbetrag für Behinderung selbst infolge Bezugs von Pflegegeld nicht zusteht.

Die Bw. hat Mehraufwendungen infolge Behinderung. Diese wären nach § 34 Abs. 6 Teilstrich 4 EStG 1988 ohne Selbstbehalt nur insoweit abzugsfähig, als sie die erhaltenen pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld) übersteigen. Allerdings hat der Bundesminister für Finanzen 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 festlegen. Dies ist mit der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen BGBl. Nr. 303/1996, erfolgt.

Die Kosten der Heilbehandlung sind daher ebenso wie die Diätmehraufwendungen ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

### **4. Außergewöhnliche Belastungen**

Bei der Bw. sind daher im Jahr 2007 außergewöhnliche Belastungen wie folgt zu berücksichtigen:

Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung)	1.061,95 €
Diätmehraufwendungen	+ 612,00 €
Insgesamt	= 1.673,95 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. Juni 2008