



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des V.B., Adresse, vom 30 September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Gertrude Schöftner, vom 2. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 und Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw bezog in den berufungsgegenständlichen Jahren neben Pensionseinkünften auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2006: -65,78 €, 2007: 0,00 €).

Der Bw beantragte sowohl in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 als auch für das Jahr 2007 die Anerkennung von Ausgaben als außergewöhnliche Belastung:

Ao. Belastungen	2006 €	2007 €
Behandlungsbeiträge (Selbstbehalt an die BVA)	545,02	541,31
Arzt- und Therapierechnungen (nach Abzug der Kostenersätze)	1.401,00	1.641,66
Rezeptgebühren und Medikamente	1099,75	1.823,14

Optische Brille nach Abzug des BVA-Zuschusses	750,00	
---	--------	--

Bezüglich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 (Erstbescheid vom 6. Juli 2007, gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid vom 31. März 2008) erfolgte die Veranlagung zunächst erklärungsgemäß.

Ebenso wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2007 zunächst mit Bescheid vom 5. März 2008 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Bescheiden vom 2. September 2008 wurden im Zuge einer Nachbescheidkontrolle von Amts wegen sowohl der Einkommensteuerbescheid vom 31. März 2008 für das Jahr 2006 als auch der Einkommensteuerbescheid vom 5. März 2008 für das Jahr 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Entsprechend § 299 Abs 2 BAO wurden mit 2. September 2008 der neue Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 und der neue Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 erlassen.

Von den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen wurden für das Jahr 2006 und 2007 folgende Kosten anerkannt:

	2006 €	2007 €
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs 3 EStG 1988)	435,00	435,00
Pauschbeträge nach der Verordnung wegen außergewöhnlicher Belastungen wegen eigener Behinderung (KFZ)	1.836,00	1.836,00
Nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung wegen außergewöhnlicher Belastungen	2.612,21	3.241,60
Freibetrag wegen Behinderung des (Ehe)Partners (§ 35 Abs 3 EStG 1988)		363,00

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Bei den zusätzlichen Kosten wegen Behinderung müsse eine eindeutige Zuordnung zur Behinderung möglich sein. Aus den vorgelegten Unterlagen sei dies jedoch nicht möglich gewesen. Vielmehr würden Zahnarztkosten und "allgemeine Krankheitskosten (z.B.: Fußpflege, FSME-Impfung, Neo-Angin, Montana-Haustropfen....), welche auch bei Personen ohne Behinderung anfallen können, keine außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt darstellen. Die Zahnarztkosten in Höhe von 591,04 € wären daher auszuschneiden gewesen. Die Medikamentenkosten wären im Schätzweg zu 85 % anerkannt worden.

Mit Schriftsatz vom 30. September 2008 erhob der Bw das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 und 2007 mit folgenden Ausführungen: Die vorgeschriebenen Nachzahlungen von 216,78 € für das Jahr 2006 und 382,26 € für das

Jahr 2007 hätte er bereits überwiesen. Eine detaillierte Begründung samt ärztlichen Attesten würde nachgereicht werden.

Die zwei ärztlichen Atteste (eines für die Gattin des Bw und das zweite für den Bw selbst) wurden mit Schreiben vom 18. Dezember 2008 der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegt und ergänzend wurde ausgeführt:

Die ärztlichen Atteste würden belegen, dass sowohl seine Frau als auch der Bw selbst tatsächlich nicht in der körperlichen Lage gewesen wären, die Fußpflege selbst durchzuführen und dies eine Folge der Behinderung wäre (Gattin des Bw 70 % behindert, Behindertenpass ausgestellt am 25. Jänner 2007 und Bw 80 % behindert, Behindertenpass ausgestellt am 27. September 2005).

Der Bw ersuche daher höflich, die Auslagen für die Fußpflege in Höhe von 243,00 € für das Jahr 2006 und in Höhe von 351,00 € (Kosten des Bw und seiner Gattin) für das Jahr 2007 steuerlich anzuerkennen.

Die vorgelegten ärztlichen Atteste lauten wie folgt:

Attest vom 15. Dezember 2008, ausgestellt vom Facharzt für Orthopädie und orthopäd.

Chirurgie Dr. W.A. betreffend den Bw:

"Bei o.g. Patienten besteht Z.n. 2 x Bandscheibenoperation (9.8.1990 u. 12.10.1998). Patient war postoperativ nie vollkommen beschwerdefrei. Es kam sogar in der Folgezeit zu einer massiven Rotationsskoliose der BWS und LWS, sowie zu starken Problemen in den benachbarten Bandscheiben. Durch die Verkrümmung der Wirbelsäule ist der Patient um über 10 cm kleiner geworden. Die Mobilität der Wirbelsäule ist massiv eingeschränkt. Ein Vorbeugen des Oberkörpers ist nur unter starken Schmerzen möglich. Aufgrund dieser Situation ist es dem Patienten nicht möglich, seine Fußpflege selbstständig zu verrichten. Er ist auf fremde Hilfe angewiesen."

Attest vom 15. Dezember 2008, ausgestellt vom Facharzt für Orthopädie und orthopäd.

Chirurgie Dr. W.A. betreffend die Gattin des Bw:

"Bei o.g. Patientin wurde am 3. März 2005 eine Knie-TP links implantiert. Der postoperative Verlauf und Rehabilitation waren unauffällig. Es kam aber bei der Patientin zu einer Bewegungseinschränkung im linken Knie (maximale Beugung 85 Grad), weshalb es der Patientin nicht möglich ist, ohne Hinken zu gehen. Weiters ist es ihr nicht mehr möglich, ihre Fußpflege selbst zu verrichten (z.B. Schneiden der Zehennägel). Weiters leidet Patientin unter einer Fußdeformierung links, weshalb sie bereits November 1990 und November 2004 am Vorfuß operiert werden musste (Hallux valgus OP). Aufgrund dieser Situation ist eine Fußpflege regelmäßig nötig, die sie aber wie bereits erwähnt nicht selbstständig durchführen kann. Sie ist in diesem Falle auf fremde Hilfe angewiesen."

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. Jänner 2009 des zuständigen Finanzamtes wurden die gegenständlichen Berufungen betreffend Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Gemäß § 34 EStG 1988 wären Heilbehandlungskosten Arzt- und Krankenhaushonorare, Kur- und Therapiekosten und Kosten für Medikamente. Nicht als Kosten der Heilbehandlung würden Aufwendungen gelten, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden. Die vom Bw beantragten Kosten für die Fußpflege würden im Sinne des § 34 EStG 1988 keine Heilbehandlungskosten darstellen und könnten somit auch nicht anerkannt werden.

Mit Schriftsatz vom 20. Februar 2009 stellte der Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung betreffend Einkommensteuerbescheid 2006 und 2007 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründete seinen Antrag wie folgt:

§ 34 EStG 88 beziehe sich offenbar nur auf Kosten der Heilbehandlung (er sei ein juristischer Laie) und nicht auf andere Kosten, die in das Kapitel "außergewöhnliche Belastungen" fallen könnten. Wenn sowohl seine Frau als auch der Bw selbst aufgrund ihrer Behinderung physisch, also rein körperlich, nicht in der Lage wären, ihre Fußpflege selbst zu bewerkstelligen, so würden die dadurch zwangsläufig erwachsenden Kosten nach Meinung des Bw eindeutig in das Kapitel "außergewöhnliche Belastungen" fallen, zumal der Gesetzgeber ausdrücklich betone, dass seine Gesetze primär nach deren Inhalt und nicht nach deren Buchstaben anzuwenden wären.

Mit Schreiben vom 18. März 2009 ersuchte die Abgabenbehörde erster Instanz den Bw um eine schriftliche Stellungnahme bis 2. April 2009 hinsichtlich folgender Ausführungen:

"In der am 23. Februar 2009 eingebrachten Berufungsschrift beantragen Sie die Kosten für die Aufwendungen für die Fußpflege als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Dazu wird Ihnen mitgeteilt, dass diese Aufwendungen, die durch die körperliche Behinderung verursacht wird, mit dem Freibetrag nach § 35 EStG 1988 abgegolten werden. Daneben können nach der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastung BGBl. 1996/303 idF BGBl. II 2001/416 noch nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (wie z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß berücksichtigt werden. Als Kosten der Heilbehandlung nach § 4 der zit. VO gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen (siehe auch LStR RZ 851). Regelmäßig anfallende Aufwendungen aufgrund der Behinderung, wie z.B. die Fußpflege, die aufgrund der Behinderung nicht selbst durchgeführt werden kann, sind mit dem Freibetrag nach § 35 EStG 1988 abgegolten. Alternativ dazu können die gesamten mit der Behinderung zusammenhängenden Aufwendungen nachgewiesen werden und in tatsächlicher Höhe geltend gemacht werden."

Laut Aktenvermerk vom 31. März 2009 des zuständigen Finanzamtes teilte der Bw telefonisch mit, dass er eine Stellungnahme zum Schreiben vom 23. Februar 2009 nicht abgeben wird und er die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat wünscht.

Daraufhin wurden mit Berufungsvorlage vom 31. März 2009 die gegenständlichen Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs.1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Letzteres ist dann gegeben, wenn die Belastung den vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Absatz 4).

Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 €	6%
mehr als 7.300 € bis 14.600 €	8%
mehr als 14.600 € bis 36.400 €	10%
mehr als 36.000 €	12 %

Gemäß § 35 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners hat und weder er selbst noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese tatsächlichen Kosten gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt unter anderem, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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.

Für den Berufungszeitraum ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91 idF BGBl II 2001/416, maßgeblich, deren § 1 Abs. 1 u.a. für durch eine eigene körperliche Behinderung und bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag für durch eine körperliche Behinderung des (Ehe)Partners verursachte Aufwendungen gilt.

Mit dieser VO wurden weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen.

In deren § 4 wird normiert, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung in nachgewiesenem Ausmaß zu berücksichtigen sind. Dies nach § 1 Abs. 3 der Verordnung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988.

Im gegenständlichen Fall wurden dem Bw. sowohl für das Veranlagungsjahr 2006 und 2007 entsprechend dem Grad seiner eigenen Behinderung im Ausmaß von 80% der pauschale Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 iHv. 435,00 € sowie der Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung iSd. § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen iHv. 1.836,00 € zu Recht gewährt. Ebenso wurde ihm für das Veranlagungsjahr 2007 entsprechend dem Grad der Behinderung seiner Gattin im Ausmaß von 70% der pauschale Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 iHv. 363,00 € ebenfalls zu Recht gewährt. Weiters anerkannte das FA "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel bzw. Kosten der Heilbehandlung" im Schätzungswege im Ausmaß von 85 % iHv. 2.612,21 für das Jahr 2006 und 3.241,60 für das Jahr 2007 (gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen ohne Selbstbehalt).

Strittig ist, ob die Aufwendungen für Fußpflege in Höhe von 243,00 € für 2006 und in Höhe von 351,00 für 2007 ebenso als Kosten einer Heilbehandlung im Sinn des § 4 der oben angeführten Verordnung des Bundesministers für Finanzen einzustufen sind. Dies würde dazu führen, dass sie dann ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt zu gewähren wären.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind **Kosten einer Heilbehandlung** Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten - jedenfalls Kosten für ärztlich verordnete

Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

Überträgt man diese Ausführungen auf den gegenständlichen Fall, so ist festzustellen, dass die geltend gemachten Kosten der Fußpflege keine Kosten sind für Maßnahmen, die ärztlich verordnet wurden und die zur Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung der Krankheit des Bw und seiner Gattin dienen.

Somit liegen keine Kosten einer Heilbehandlung vor.

Der Berufungswerber weist in seinen Eingaben zwar grundsätzlich zu Recht auf den ihm und seiner Gattin bescheinigten Grad der Behinderung hin.

Allerdings ist dabei zu beachten, dass nach dem Wortlaut des Gesetzes **regelmäßig anfallende Aufwendungen, die keine Kosten der Heilbehandlung darstellen, mit dem Freibetrag von 435,00 € (2006) bzw. für 2007 mit zusätzlich 363,00 € für die Gattin des Bw abgegolten sind.**

Alternativ könnten - ebenfalls nach dem Wortlaut des Gesetzes (§ 35 Abs 5 EStG 1988) - die gesamten derartigen Aufwendungen in tatsächlicher Höhe geltend gemacht werden.

Diese Alternative hat der Bw. jedoch nicht in Anspruch genommen, obwohl er von der Abgabenbehörde erster Instanz mit Schreiben vom 18. März 2009 nochmals auf diese Möglichkeit hingewiesen wurde.

Wenn nun der Bw im Antrag auf Vorlage der Berufungen ausführt, dass seiner Meinung nach die Kosten für Fußpflege eindeutig in das Kapitel "außergewöhnliche Belastungen" fallen würden, so ist dabei zu beachten, dass zur Anerkennung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung die oben angeführten in § 34 Abs 1 EStG 1988 genannten Voraussetzungen (Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit, wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) erfüllt sein müssen.

Dies deshalb, da § 34 Abs 6 EStG 1988 bestimmt, dass nur bestimmte Mehraufwendungen iSd VO des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen **zusätzlich zum Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG anzuerkennen sind.**

Aus dem klaren und eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 34 Abs. 6 EStG ergibt sich, dass der Abzug eines Selbstbehalts nur bei Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung und somit im Sinne eines **bestehenden ursächlichen unmittelbaren Zusammenhangs der geltend gemachten Kosten mit der Behinderung**, die der Minderung der Erwerbsfähigkeit zu Grunde liegt (VwGH 14.6.1988, 85/14/0150), entfallen kann.

Dieser ursächliche unmittelbare Zusammenhang der Kosten für die Fußpflege mit der Behinderung ist weder beim Bw noch bei seiner Gattin gegeben. Vielmehr entspricht es der

Lebenserfahrung, dass die Verrichtung bestimmter Pflegemaßnahmen mit fortschreitendem Alter beschwerlich bzw. ohne Inanspruchnahme fremder Hilfe unmöglich werden.

Da – wie bereits obenstehend ausgeführt - im gegenständlichen Fall in den Berufungsjahren Pauschbeträge nach § 35 EStG in Anspruch genommen wurden und die geltend gemachten Ausgaben nicht unter die in der oben angeführten Verordnung des Bundesministers für Finanzen angeführten Aufwendungen subsumiert werden können, könnten die Fußpflegekosten nur dann als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, wenn sie auch den anzurechnenden Selbstbehalt übersteigen.

Die Aufwendungen für Fußpflege übersteigen weder im Berufungsjahr 2006 noch im Berufungsjahr 2007 (Gesamtbetrag der Einkünfte vor Abzug der Sonderausgaben (= Kirchenbeitrag in Höhe von 100,00 €) und außergewöhnlichen Belastungen 2006: 60.073,18 € und 2007: 60.465,83 €) den anzurechnenden Selbstbehalt.

Aus den obenstehend angeführten Gründen konnte dem Berufsbegehren weder für das Jahr 2006 noch für das Jahr 2007 entsprochen werden. Die Berufungen waren daher abzuweisen.

Linz, am 23. Februar 2010