

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, Ort., Straße, vom 8. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 11. April 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 7. Feber 2007 reichte der Steuerpflichtige eine „Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006“ beim Finanzamt ein. Neben dem Abzug von Sonderausgaben begehrte er die Berücksichtigung von als außergewöhnliche Belastungen bezeichneten Aufwendungen in Höhe der Pauschbeträge bei einem „Grad der Behinderung“ von 100% und für Diätverpflegung sowie in Höhe von € 1.809,07 als „Nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung“.

Mit Vorhalt vom 13. März 2007 ersuchte das Finanzamt um belegmäßigen Nachweis der letztgenannten Kosten.

Im Einkommensteuerbescheid vom 11. April 2007 wurden die Sonderausgaben und die Pauschbeträge für Behinderung und Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes antragsgemäß anerkannt. Weiters wurden „Nachgewiese Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen“ in Höhe von € 647,63 ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes abgezogen, € 749,49 als außergewöhnliche Belastung mit Anrechnung eines Selbstbehaltes beurteilt und Aufwendungen in Höhe von € 411,95 die steuerliche Anerkennung versagt.

Zusätzlich wurden die in einer Mitteilung nach § 109a EStG 1988 von der [Auszahlungsstelle] ausgewiesenen Entgelte in Höhe von € 1.156,40 (gekürzt um den anteiligen Veranlagungsfreibetrag) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt.

Begründend führte das Finanzamt diesbezüglich aus, dass die letztgenannten Einkünfte „von Amtswegen“ erfasst worden seien, eine Arztrechnung im Jahr 2005 bezahlt worden sei und Aufwendungen für Vorbeugungsmaßnahmen nicht absetzbar seien, weshalb eine Berücksichtigung nicht möglich wäre, Aufwendungen für einen Meeresaufenthalt mangels Vorliegen einer Kur nicht anerkannt werden könnten und Zahnrätkosten nur mit Anrechnung des Selbstbehaltes abzugsfähig wären.

In der Berufung führte der Steuerpflichtige zur Thematik „außergewöhnliche Belastung“ aus, durch die Erwerbsminderung wäre kein Selbstbehalt anzusetzen. Zudem würde er eine „Gewinnermittlung“ hinsichtlich seiner zusätzlichen Einkünfte nachreichen, aus der hervorgehe, dass diese unter dem Veranlagungsfreibetrag liegen würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2007 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der vom Berufungserwerber errechneten Höhe fest. In gleichem Ausmaß wurde der Veranlagungsfreibetrag in Abzug gebracht, sodass sich aus diesen keine steuerliche Auswirkung mehr ergab. Weiters wurden die außergewöhnlichen Belastungen mit Anrechnung eines Selbstbehaltes mit € 1.339,43 berechnet, die ohne Abzug eines Selbstbehaltes mit € 87,64.

Nach Zitierung des § 34 Abs 1 EStG 1988 und rechtlichen Ausführungen allgemeiner Art wurde ausgeführt, dass die Kosten eines Meeresaufenthaltes keine außergewöhnliche Belastung im beschriebenen Sinn darstellten, dem Kostenbeitrag für die Sonderklassebehandlung das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehle und die Aufwendungen für Sanddorn, Handgelenksbandagen und Batterien für ein Hörgerät mangels Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung nur mit Selbstbehalt abzugsfähig wären.

Daraufhin erhob der Einschreiter mit Eingabe vom 21. Juni 2007 neuerlich Berufung und wendete sich gegen die zu geringe Höhe der anerkannten außergewöhnlichen Belastungen und die Zuordnung zum Selbstbehalt. Das Finanzamt wertete dies als Antrag auf

Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und legte den Verwaltungsakt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht an Sachverhalt fest, dass der Grad der Behinderung des Berufungswerbers auf Grund eines [Krankheit] 100% beträgt. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens machte er diverse Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen geltend. Dabei handelt es sich im Einzelnen um:

A.	Differenzen zwischen div. Krankheitskosten und den Kostenersätzen durch die gesetzliche Krankenversicherung	€	809,28
B.	Selbstbehalt bei einer privaten Krankenversicherung für einen Krankenhausaufenthalt in der Sonderklasse	€	550,00
C.	Portokosten für ein Schreiben an die private Krankenversicherung	€	2,85
D.	Aufwendungen für Bandagen	€	19,99
E.	Aufwendungen für Sanddorn	€	7,95
F.	Kosten von Batterien für ein Hörgerät	€	12,00
G.	Aufwendungen für einen Meeresaufenthalt	€	387,00
H.	Fahrtkosten (Kilometergeld) zu obigem Punkt	€	142,40
I.	Kosten eines Arztbesuches	€	20,00

Für die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung sind folgende Normen zu beachten:

Nach § 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.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Belastung wesentlich beeinträchtigt wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen

von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt und legt sodann die Höhe des Selbstbehaltes fest.

Eine Ausnahme von der Verpflichtung zur Berücksichtigung eines Selbstbehaltes ergibt sich aus § 34 Abs. 6 EStG. Demnach können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe der vom Steuerpflichtigen bezogenen pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

Nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche Behinderung hat und der keine pflegebedingte Geldleistung erhält, ein von der Minderung der Erwerbsfähigkeit abhängiger Freibetrag zu. Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle dieses Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden.

Mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idgF., welche nach deren § 1 Abs. 1 u.a. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt, wurden weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen.

Nach § 2 der Verordnung steht ein pauschaler Freibetrag für benötigte Diätverpflegung zu. § 4 der in Rede stehenden Verordnung bestimmt, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Dies nach § 1 Abs. 3 der Vorordnung ohne Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen oder den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988.

Wie bereits das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt hat, müssen die in § 34 EStG 1988 angeführten Bedingungen gesamthaft erfüllt sein, um Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung bei der Berechnung des Einkommens berücksichtigen zu können. Aus dem klaren und eindeutigen Gesetzeswortlaut ergibt sich – im Gegensatz zur Ansicht des Berufungswerbers – weiters, dass der Abzug eines Selbstbehaltes 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. Daraus folgt, dass Aufwendungen für Krankheitskosten, welche offensichtlich nicht mit einer Behinderung in Zusammenhang stehen, nur insoweit als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können, als sie den anzurechnenden Selbstbehalt übersteigen. Es ist dem Berufungswerber zwar grundsätzlich zuzustimmen, wenn er – wie aus seinen Eingaben hervorgeht - vermeint, dass bei einem hohen Grad der Behinderung auf Grund

unterschiedlicher Leiden eine exakte Zuordnung vielfach nur schwer möglich ist. Andererseits ist es nach dem Gesetzeswortlaut und im Sinne der Steuergerechtigkeit jedoch jedenfalls geboten, klar abgrenzbare altersbedingte und nicht behinderungskausale Krankheits- und Behandlungskosten, welche in annähernd gleichem Ausmaß sowohl Behinderte als auch Nichtbehinderte treffen, steuerlich gleich zu behandeln.

Weiters ist zu beachten, dass § 35 EStG 1988 bei Vorliegen einer 100%igen Behinderung einen pauschalen Freibetrag von € 726,00 vorsieht. Wird der Freibetrag beansprucht, können daneben aus dem Titel der Behinderung außergewöhnliche Belastungen nur mehr dann geltend gemacht werden, wenn die oben genannte Verordnung besondere Regelungen enthält, was für den vorliegenden Fall hinsichtlich der Aufwendungen für Diätverpflegung, für nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen und die Kosten der Heilbehandlung der Fall ist. Daraus folgt, dass regelmäßig anfallende Aufwendungen, die keine Kosten der Heilbehandlung darstellen, mit dem Freibetrag von € 726,00 abgegolten sind; alternativ könnten die gesamten derartigen Aufwendungen in tatsächlicher Höhe geltend gemacht werden.

Vom Finanzamt wurden bei der Berechnung des Einkommens des Berufungswerbers die pauschalen Freibeträge nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von € 726,00 und nach § 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 612,00 berücksichtigt.

Unter diesen Gesichtspunkten ergibt sich für den gegenständlichen Fall zu den in Rede stehenden Aufwendungen folgende Beurteilung:

zu A. – Differenzen aus tatsächlichen Kosten und Vergütungen aus der gesetzlichen Krankenversicherung:

Diese stellen Kosten der Heilbehandlung dar und wurden vom Finanzamt mit einer Ausnahme (Kostendifferenz Zahnbehandlung) vollständig als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anerkannt. Da es sich bei den Kosten für eine Zahnbehandlung regelmäßig nicht um behinderungskausale Aufwendungen handelt, wurde der diesbezüglich geltend gemachte Betrag (Rechn.Betrag € 1.942,06 abzügl. Leist.Betrag € 42,35 + € 1.153,22 = € 746,49) seitens des Finanzamtes zu Recht dem Selbstbehalt unterworfen.

Zu diesem Punkt ergeben sich daher außergewöhnliche Belastungen

- ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt	€	62,79
- mit Anrechnung auf den Selbstbehalt	€	746,49

zu B. – Sonderklassegebühren:

Wie bereits eingangs ausgeführt, setzt die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung voraus, dass die gesetzlichen Merkmale gesamthaft erfüllt sind. In diesem Zusammenhang ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.2.1992, 87/14/0116), dass höhere Ausgaben als jene, die von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckt sind, nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, wenn diese medizinisch notwendigerweise entstehen. Diese Rechtsprechung ist auf Sonderklassegebühren uneingeschränkt anzuwenden, da durch den Entschluss eines Steuerpflichtigen, sich nicht in der allgemeinen Klasse eines Krankenhauses behandeln zu lassen, wesentlich höhere Kosten entstehen, welche eben nur in medizinischen Ausnahmefällen als zwangsläufig entstanden angesehen werden könnten.

Das Finanzamt hat dem Berufungswerber in der Berufungsvorentscheidung mitgeteilt, dass hinsichtlich dieser Kosten keine Zwangsläufigkeit gegeben sei. Mit den Ausführungen in der Eingabe vom 19.9.2007 wurde dem nicht substantiell entgegen getreten. Alleine die Tatsache des Vorliegens einer Behinderung, auf die sich der Einschreiter beruft, bewirkt nämlich nicht, dass auch zwangsläufig eine Behandlung in der Sonderklasse medizinisch indiziert und notwendig ist.

zu C. – Portokosten:

Diese Aufwendungen wurden – ohne nähere Begründung – vom Finanzamt sowohl im Erstbescheid als auch in der Berufungsvorentscheidung als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes anerkannt.

Da diese Kosten jedoch in keinerlei Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehen, sondern offenbar der Geltendmachung eines Anspruches gegenüber der privaten Krankenversicherung nach durchgeföhrter Heilbehandlung gedient haben, sind diese – sofern eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung dem Grunde nach zu bejahen wäre - entweder bei Zusammenhang mit der Behinderung mit dem Pauschbetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 abgegolten oder, sofern kein Zusammenhang mit der Behinderung besteht, lediglich mit Anrechnung des Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

zu D. – Bandagen:

Bei diesen Aufwendungen handelt es sich nach den Angaben des Berufungswerbers um die Kosten von Handgelenksbandagen. Derartige Hilfsmittel stehen bei behinderungskausaler Anwendung nicht in Zusammenhang mit einer Heilbehandlung, sondern dienen regelmäßig zur Stabilisation des Handgelenks und machen somit ein bestehendes Leiden erträglicher. Als nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel können derartige Bandagen ebenso nicht betrachtet werden, da diesfalls eine regelmäßige (Dauer)Anwendung notwendig ist. Somit wären diese

Aufwendungen durch die Berücksichtigung des Pauschbetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 abgeolten.

Würden die Bandagen andererseits nur auf Grund eines akut bestehenden nicht behinderungskausalen Krankheitszustandes benötigt werden, könnte eine Anerkennung nur nach Gegenrechnung mit dem Selbstbehalt erfolgen.

zu E. – Sanddorn

Die Einnahme von Sanddornpräparaten dient der Stärkung des Immunsystems und hat Auswirkungen auf das allgemeine Wohlbefinden. Konkrete der behinderungskausalen Heilbehandlung dienende Auswirkungen sind diesbezüglich jedoch nicht ersichtlich und spricht auch der lediglich einmalige Erwerb im Kalenderjahr gegen eine solche Annahme. Derartige Präparate dienen regelmäßig der Gesundheitsvorsorge und sind diesfalls nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Sollte die Einnahme im Rahmen einer konkreten Erkrankung (zB Einnahme zur Vitamin C-Zufuhr bei einer Erkältung) erfolgt sein, lägen außergewöhnliche Belastungen mit Anrechnung des Selbstbehaltes vor.

zu F. – Batterien

Hörgeräte sind als nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel iSd. § 4 der oben genannten Verordnung anzusehen und ist eine Beeinträchtigung der Hörfähigkeit grundsätzlich auch als Behinderung anzusehen, welche bei der Berechnung des Grades der Erwerbsfähigkeit zu berücksichtigen ist. Im gegenständlichen Fall wurden jedoch lediglich Batterien für ein Hörgerät gekauft. Der regelmäßig notwendige Tausch von Batterien und eine allenfalls regelmäßig notwendige Wartung des gekauften Gerätes führt jedoch zu Aufwendungen, die nicht neben, sondern nur an Stelle des Pauschbetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 geltend gemacht werden könnten.

zu G. und H. - Meeresaufenthalt

In diesen Punkten machte der Berufungswerber die (anteilig auf ihn entfallenden) Kosten eines 11-tägigen Aufenthaltes in einem Hotel in [Ort], [Staat], geltend, welchen er gemeinsam mit einer zweiten Person unternommen hat. Vorgelegt wurde von ihm eine Bestätigung eines Allgemeinmediziners, nach der dem Berufungswerber auf Grund eines näher bezeichneten Leidens „Meeraufenthalte immer wieder empfohlen“ werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 25.4.2002, 2000/15/0139 führt nicht jeder auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur-)aufenthalt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes

Heilverfahren. Die Aufwendungen für den Kuraufenthalt müssen zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die der Behandlung dienende Reise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend ist. An den Nachweis dieser Voraussetzungen müssen wegen der im Allgemeinen schwierigen Abgrenzung solcher Reisen von den ebenfalls der Gesundheit dienenden Erholungsreisen strenge Anforderungen gestellt werden (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2001, 98/15/0123).

Fest steht, dass der Meeresaufenthalt in einem Urlauberhotel und weder in einer Kranken- noch in einer Kuranstalt erfolgte und das Angebot auch keinerlei medizinische Betreuung in dieser Zeit beinhaltete oder die Durchführung einer solchen behauptet wurde. Auch die vorgelegte Bescheinigung des Allgemeinmediziners spricht nur eine allgemein gehaltene Empfehlung aus, ohne die konkrete medizinische Notwendigkeit auch nur annähernd festzustellen. Somit steht aber fest, dass schwerpunktmäßig vom Vorliegen einer Erholungsreise auszugehen ist, deren Kosten auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn sich der Aufenthalt am Meer positiv auf den Allgemeinzustand des Berufungswerbers ausgewirkt hat (vgl. VwGH 10.7.1959, 817/57, und 4.10.1977, 2755/76).

zu I. – Arztrechnung

Aufwendungen, welche als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizieren sind, können nur in jenem Jahr abgesetzt werden, in welchem sie zu einer Belastung des Einkommens geführt haben. Dies ist in jenem Jahr der Fall, in dem der tatsächliche und endgültige Abfluss stattgefunden hat. Eine im Vorjahr bezahlte Rechnung kann daher im Berufungsjahr nicht berücksichtigt werden.

Zusammenfassung:

Wie bereits eingangs festgehalten, wurde im Zuge der Veranlagung nicht nur der Pauschbetrag für Diätverpflegung in Höhe von € 612,00, sondern auch der pauschale Freibetrag bei einer Behinderung von 100% nach § 35 Abs 3 EStG 1988 in Höhe von € 726,00 berücksichtigt.

Der Selbstbehalt für außergewöhnliche Belastungen im Berufungsjahr beträgt € 4.478,02.

Aus den oben angeführten Punkten A. bis I. ergibt sich ein ohne Anrechnung des Selbstbehaltes zusätzlich als außergewöhnliche Belastung absetzbarer Betrag von € 62,79.

Die restlichen vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen sind entweder mit dem Pauschale nach § 35 Abs 3 EStG 1988, welches durch diese nicht erreicht wird,

abgeholten bzw. übersteigen nicht den anzurechnenden Selbstbehalt oder sind bereits dem Grunde nach nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung bereits festgestellt, dass diese den Veranlagungsfreibetrag nicht übersteigen. Diesbezüglich bleibt die Berufungsvorentscheidung unverändert.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Einkommensteuer des Berufungsjahres erfolgt daher wie nachstehend angeführt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb abzüglich Veranlagungsfreibetrag	€	0,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	€	33.834,96
Gesamtbetrag der Einkünfte	€	33.834,96
abzüglich Sonderausgaben (unbestritten)	€	-725,99
abzüglich außergewöhnliche Belastungen		
- Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs 3 EStG 1988)	€	-726,00
- Freibetrag für Diätverpflegung (§ 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen)	€	- 612,00
- Freibetrag nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (Heilbehelfe, Heilbehandlung)	€	-62,79
Einkommen (Bemessungsgrundlage)	€	31.708,18
Die Einkommensteuer nach § 33 Abs 1 EStG 1988 beträgt:		
(31.708,18 – 25.000,00) x 11.335,00 / 26.000,00 + 5.750,00	€	8.674,51
Steuer sonstige Bezüge (unstrittig)	€	300,81
Einkommensteuer	€	8.975,32
anrechenbare Lohnsteuer	€	- 8.875,24
festgesetzte Einkommensteuer	€	100,08
festgesetzte Einkommensteuer lt. Erstbescheid	€	- 216,90
Abgabengutschrift	€	116,82
Gegenüber der in der Berufungsvorentscheidung festgesetzten Einkommensteuer (€ 89,24)		

ergibt sich eine Nachforderung von € 10,84.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. Oktober 2008