



GZ. RV/0929-L/02
RV/0988-L/02
RV/1135-L/02
RV/1790-L/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl.Ing. Karl A, Informatiker, L,R, vom 23. September 1999, 6. April und 17. Juli 2001 sowie vom 30. Juni 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes U betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001 entschieden:

- 1) Den Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2001 wird teilweise Folge gegeben.
- 2) Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird als unbegründet abgewiesen.
- 3) Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000 und 2001 werden abgeändert.

Bemessungsgrundlagen und Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	292.117,00 S	Einkommensteuer	63.658,00 S
			anrechenbare Lohnsteuer	<u>-49.067,00 S</u>
				14.591,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				1.060,37 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	135.585,00 S	Einkommensteuer	10.567,02 S
			anrechenbare Lohnsteuer	<u>-12.934,70 S</u>
				- 2.368,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 172,10 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	215.101,00 S	Einkommensteuer	31.517,18 S
			anrechenbare Lohnsteuer	<u>-42.017,00 S</u>
				- 10.500,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 763,07 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	289.412,00 S	Einkommensteuer	58.369,70 S
			anrechenbare Lohnsteuer	<u>-66.273,00 S</u>
				- 7.903,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 574,33 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Informatiker und bezog in den berufsgegenständlichen Zeiträumen 1998 bis 2001 von mehreren auszahlenden Stellen – insbesondere als wissenschaftlicher Mitarbeiter und Software-Ingenieur – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Daneben bezog er im Jahr 1998 noch (letztmalig) Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an der Firma „A Karl und Mitgesellschafter“. Hinsichtlich deren Höhe verwies er im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für 1998 auf deren Ermittlung im Feststellungsverfahren.

1999 flossen ihm neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch solche aus selbständiger Arbeit zu. Der Berufungswerber bezifferte diese in seiner Einkommensteuererklärung mit 8.923,-- S.

Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998** machte er neben diversen Werbungskosten auch Aufwendungen aus dem Titel von **Krankheitskosten** in Höhe von insgesamt 23.050,-- S als außergewöhnliche Belastung geltend (Arzthonorare im Ausmaß von 6.617,83 S, Fahrtkosten zu Ärzten in Höhe von 9.720,03, Heilbehelfe im Ausmaß von 6.712,40), die jedoch bei der Berechnung der Steuer im Rahmen des Einkommensteuerbescheides vom 26. August 1999 deswegen keine Berücksichtigung finden konnten, weil sie den Selbstbehalt nicht überstiegen.

Gegen den angeführten **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998** erhob der Pflichtige **Berufung** und führte darin im Wesentlichen Folgendes aus:

*1. Zunächst wies er darauf hin, dass er in seiner ursprünglich beim Finanzamt eingereichten Werbungkostenaufstellung 577,-- S an Kosten für **Fachliteratur** vergessen hätte.*

*2. Außerdem beantragte er, die ursprünglich als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten zum Teil als **Werbungskosten** zu berücksichtigen; dies mit folgender Begründung:*

Er sei Informatiker und arbeite ausschließlich am Computer.

Im März 1998 wären erstmals sehr starke Schmerzen – insbesondere in der rechten Hand – bei der Tätigkeit am Computer aufgetreten; geringere Schmerzen hätte er bereits ab November 1997 verspürt. Bei seinem ersten Arztbesuch wäre eine Sehnenscheidenentzündung diagnostiziert worden. In der Zeit vom 27.4.1998 bis 30.8.1998 wäre er auf Grund ständiger Schmerzen völlig arbeitsunfähig gewesen und wären auch kleinere Tätigkeiten wie das Halten eines Buches unmöglich gewesen. Er hätte zahlreiche Ärzte aufgesucht. Ab Anfang September hätte er wieder versucht ganztägig zu arbeiten, was jedoch kaum möglich gewesen wäre; die Schmerzen in den Armen hätten sich mit zunehmender Tätigkeit am Computer verstärkt.

Durch Physiotherapie und tägliches Training wäre es schließlich gelungen die Schmerzschwelle so weit herabzusenken, dass ein Arbeiten am Computer bis zu höchstens vier Stunden täglich wieder möglich geworden wäre. Dazu wäre es jedoch notwendig gewesen, einige Hilfsmittel anzuschaffen: einen seinen Bedürfnissen angepassten Bürosessel, eine ergonomische Tastatur und Maus, ein Spracheingabesystem (Software und geeignete Soundkarte) sowie Handbandagen. Letztere Positionen hätte er in der ursprünglich beim Finanzamt eingereichten Aufstellung vergessen. Bei den sonstigen Heilbehelfen handle es sich um orthopädische

Schuhe und Einlagen, die in keinem Zusammenhang mit seiner Berufstätigkeit stünden und daher nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten.

Krankheitskosten wären dann als Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handle oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststünde.

Gemäß der Empfehlung der Kommission vom 22. Mai 1990 betreffend die Annahme einer Europäischen Liste der Berufskrankheiten (90/326/EWG; Abl Nr. L 160 vom 26/06/1990 S. 39-48) würden Erkrankungen durch Überlastung der Sehnenscheiden bzw. des Sehnengleitgewebes (Position 506.21 bzw. 506.22) zu den Berufskrankheiten zählen; ebenso fänden sich in Anlage 1 zur deutschen Berufskrankheitenverordnung (BKV) vom 31. Oktober 1997 (BGBl 1997 Teil 1 Nr. 73 vom 5.11.1997 S. 2623) unter Position 2101 Erkrankungen der Sehnenscheiden oder des Sehnengleitgewebes sowie der Sehnen- oder Muskelansätze. In die Anlage I zum ASVG seien diese Erkrankungen zwar noch nicht aufgenommen worden, dennoch dürfte wohl kein Zweifel daran bestehen, dass die Arbeit an einem Computer zur Überbelastung und Erkrankung von Sehnen und Muskeln in den Armen und Händen führen könne. Auch wenn es sich nach der österreichischen Rechtslage noch um keine typische Berufskrankheit im Sinne des ASVG handle, dürfte in seinem Fall der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststehen, wäre er doch während der Zeiten, in denen er nicht am Computer arbeite, schmerzfrei. Die Schmerzen würden sofort wieder zurückkehren, wenn er länger als drei bis vier Stunden Tastatur und Maus bediene.

Seiner Berufung legte der Berufungswerber eine **Aufstellung** der nunmehr beantragten Werbungskosten, die die ursprünglich und neu beantragten Aufwendungen enthielt, bei. Daraus ergeben sich folgende Beträge:

<i>Fahrtkosten (wie bisher)</i>	<i>558,60</i>
<i>Fachliteratur/Fachzeitschriften (wie bisher)</i>	<i>3.570,00</i>
<i>Fachliteratur (neu)</i>	<i>577,00</i>
<i>Sonstige Werbungskosten (wie bisher)</i>	<i>2.213,05</i>
<i>Logitech MouseMan+ (neu)</i>	<i>649,00</i>
<i>Lenco Ergo-Comp-Tastatur (neu)</i>	<i>729,00</i>
<i>IBM Viavoice Gold (neu)</i>	<i>2.990,00</i>
<i>SS Maestro 32 (neu)</i>	<i>2.690,00</i>

<i>Heilbehelfe (Bandagen)</i>	<i>375,60</i>
<i>Arztkosten</i>	<i>6.617,83</i>
<i>Fahrtkosten zu Ärzten</i>	<i>9.720,03</i>
<i>SUMME</i>	<i>30.690,11</i>

In der Folge machte der Berufungswerber über Ersuchen des Finanzamtes folgende weitere zusätzliche Angaben:

1) Den Beruf als Informatiker übe er seit 1996 aus. Bereits während seines Studiums hätte er ab 1994 täglich mehr als 8 Stunden am Computer gearbeitet.

2) Vor Auftreten der Beschwerden hätte er keinerlei Sport betrieben.

3) Den Zusammenhang zwischen den Arztbesuchen/„Humangenetik“ (Fahrtkosten 2.009,00 S) und „Muskelzentrum München“ (Fahrtkosten 2.842,00 S) erläuterte er folgendermaßen:

Im Rahmen einer Untersuchung am AKHL wäre die Vermutung geäußert worden, bei ihm könnte eine Grunderkrankung des Nervensystems namens HSMN IA vorliegen, die auch ursächlich für die Sehnenscheidenentzündung wäre. Diese Grunderkrankung hätte nur durch einen Gentest, der ausschließlich am Institut für medizinische Biologie und Humangenetik an der Universität Graz durchgeführt wird, nachgewiesen werden können.

Bei näherer Befassung mit dieser überaus seltenen Krankheit hätte sich jedoch der Eindruck erhärtet, dass seine Schmerzen in den Armen in keinem Zusammenhang mit HSMN IA stünden. Um dies gänzlich ausschließen zu können, wäre es notwendig gewesen, im Muskelzentrum München, das über große Erfahrungen im Hinblick auf diese Krankheit verfüge, eine Untersuchung vornehmen zu lassen. Dabei wäre bestätigt worden, dass die Sehnenscheidenentzündung nicht symptomatisch für diese Krankheit wäre.

Dies wäre ein wichtiger Schritt in der Behandlung seiner Schmerzen gewesen und neben seinen täglichen Erfahrungen eine weitere Bestätigung dafür, dass die Sehnenscheidenentzündung allein durch die Ausübung seines Berufes verursacht werde.

Weiters belegte der Berufungswerber über Ersuchen des Finanzamtes die Arzthonorare in Höhe von 9.265,00 S (Dr. M/praktische Ärztin: 1.000,00 S und 500,00 S; Dr. D/Orthopäde: 455,00 S und 325,00 S; Sporttherapie/W: 6.985,00 S) und die entsprechenden Ersätze der Gebietskrankenkasse in Höhe von insgesamt 2.647,17 S.

Ebenso legte er über Aufforderung des Finanzamtes Rechnungen über den Ankauf der nachträglich beantragten Werbungskosten vor:

<i>Logitech MouseMan+</i> <i>Rechnung/C vom 28.3.1998</i>	<i>649,00 S</i>
<i>Lenco Ergo-Comp-Tastatur</i> <i>Rechnung/C vom 28.3.1998</i>	<i>729,00 S</i>
<i>Fachliteratur</i> <i>Rechnung/La vom 4.4.1998</i>	<i>577,00 S</i>
<i>IBM Viavoice Gold</i> <i>Rechnung/Ma vom 24.4.1998</i>	<i>2.990,00 S</i>
<i>SS Maestro</i> <i>Rechnung/Ma vom 20.5.1998</i>	<i>2.690,00 S</i>

Schließlich brachte der Berufungswerber auch eine **ärztliche Bestätigung** des Dr.med. Thomas G, Arzt für Allgemeinmedizin, bei, aus dem hervorgeht, dass er an neuraler Muskelatrophie HSMN I leide. Bei dieser Erkrankung käme es durch veränderte Nerven in der Folge auch zu veränderten Muskeln. Diese Veränderung betreffe die Muskelspannung, die Koordination und Wahrnehmung.

Durch die berufliche Tätigkeit, die vorwiegend am Computer sitzend wäre, käme es zu Myogelosen und Triggerpunkten im Schulter- und Interscapularbereich. Dies führe in der Folge auch zur veränderten Muskelspannung im Armbereich bds.. So wären seit 1998 immer wieder Sehnenscheidenentzündungen der Handbeuger bds. aufgetreten, die den Patienten in seiner Tätigkeit im Alltag und Beruf behinderten.

Die Sehnenscheidenentzündung wäre als atypisch für HSMN I zu betrachten.

Während des anhängigen Berufungsverfahrens langten beim Finanzamt **Mitteilungen** über die gesonderte Feststellung der Einkünfte des Berufungswerbers an der Gesellschaft „**A Karl und Mitgesellschafter**“ für das Jahr 1998 ein (Mitteilung vom 7. Februar 2000 und geänderte Mitteilung vom 19. April 2000).

Danach betrug der Anteil des Berufungswerbers an den entsprechenden Einkünften aus Gewerbebetrieb 1998 22.964,-- S, wobei in diesen Einkünften laut geänderter Mitteilung ein anteiliger Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn in Höhe von 10.633,-- S enthalten war.

In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte gemäß §§ 24, 37, 97, 117 und 117 a EStG 1988 sollten laut Mitteilung im Rahmen der Einkommensermittlung berücksichtigt werden.

Laut Feststellungsakt des Finanzamtes U betreffend die angeführte Gesellschaft war der Berufungswerber im gegenständlichen Jahr 1998 am Betrieb mit einem Fünftel beteiligt und

entsprach auch sein Anteil am Veräußerungsgewinn einem Fünftel des gesamten Veräußerungsgewinnes.

Mit Vorlagebericht vom 7. März 2001 legte das Finanzamt die Berufung betreffend Einkommensteuer 1998 an die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung.

Mit **Bescheid vom 8. März 2001** wurde der Berufungswerber auch zur **Einkommensteuer für das Jahr 1999** veranlagt.

Als Werbungskosten hatte er im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 1999 wiederum Massagekosten (Massagefachinstitut Wo) in Höhe von 7.200,-- S geltend gemacht, die – wie im Vorjahr – im Einkommensteuerbescheid 1999 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, mangels Erreichens des Selbstbehaltes aber wiederum steuerlich nicht wirksam wurden.

Der Berufungswerber bezog 1999 auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer. Im Rahmen dieser hatte er in seiner Einkommensteuererklärung 1999 als Betriebsausgaben auch die anteilige Absetzung für Abnutzung für das Anlagegut „Psion Revo 8 MB“ (902,50 S) geltend gemacht. Diese wurde vom Finanzamt hinsichtlich der Bemessungsgrundlage korrigiert (Erhöhung um die in den Anschaffungskosten enthaltene Umsatzsteuer), sodass laut Einkommensteuerbescheid 1999 als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb aus dem Titel dieser AfA 1.083,-- S anerkannt wurden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 erhob der Pflichtige in der Folge ebenfalls **Berufung** und begründete diese im Wesentlichen wie jene des Vorjahres.

Vor allem wies er noch darauf hin, dass es nur durch Physiotherapie, Massagen, Biofeedback und tägliches Training möglich gewesen wäre, die Schmerzschwelle so weit herabzusenken, dass ein Arbeiten wieder möglich gewesen wäre.

Er legte der Berufung eine Liste von 1999 aufgesuchten Ärzten bei, deren Honorarnoten sowie die entsprechenden Fahrtkosten er in seiner ursprünglichen Steuererklärung geltend zu machen übersehen hatte.

Es handelte sich hierbei um Arzthonorare in Höhe von insgesamt 10.976,-- S, von denen er 3.699,44 S von der Gebietskrankenkasse ersetzt bekommen hatte, sodass 7.306,56 S zur Geltendmachung als Werbungskosten übrig blieben.

Die nachträglich als Werbungskosten geltend gemachten Fahrtkosten zu Ärzten beliefen sich auf 2.404,27 S.

Des Weiteren wies der Berufungswerber in seiner Berufungsschrift darauf hin, dass die AfA für den „Psion Revo 8 MB“ richtigerweise den Werbungskosten zugerechnet werden müsste, weil dieses Anlagegut ausschließlich bei der nichtselbständigen Arbeit verwendet und nur versehentlich als Betriebsausgabe geltend gemacht worden wäre.

Die nunmehr geltend gemachten Werbungskosten laut Berufungsbegehren wurden folgendermaßen aufgelistet:

Psion Revo 8 MB – AfA	1.083,00 S
Bürosessel – AfA	1.497,60
Differenz zu stfr. Diätensätzen u. KM-Geld	95,50 S
Fachliteratur	286,00 S
Fahrtkosten zu Ärzten	2.404,27 S
Ausgaben Arzthonorare	7.306,56 S
Massagefachinstitut <i>W/o</i>	<u>7.200,00 S</u>
Summe Werbungskosten	19.872,93

Seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut Berufungsbegehren bezifferte der Berufungswerber, nachdem er die Ausgaben aus dem Titel des „Psion Revo 8 MB“ (AfA, Umsatzsteuer) gekürzt hatte, mit 12.156,50.

Gleichzeitig mit der Berufung betreffend Einkommensteuer 1999 legte der Berufungswerber am 6. April 2001 eine am 26. Februar 2001 erteilte **Bescheinigung des Gesundheitsamtes** des Magistrates L vor, wonach er bereits seit 1996 auf Grund einer Behinderung zu **60 % erwerbsgemindert**. Gleichzeitig wurde auch eine Gehbehinderung bestätigt.

Der Berufungswerber ersuchte um rückwirkende Berücksichtigung ab 1996.

Mit **Einkommensteuerbescheid vom 10. April 2001** wurde daraufhin im wiederaufgenommenen Verfahren bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 ein **Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988** in Höhe von 4.020,-- S berücksichtigt. Ansonsten wurden die Bemessungsgrundlagen gegenüber dem Erstbescheid nicht geändert. Vor allem erfuhr die Höhe der berufsgegenständlichen Werbungskosten keine Änderung.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 legte das Finanzamt mit Vorlagebericht vom 17. April 2001 ebenfalls an die damalige Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz vor, wobei es auf den im wiederaufgenommenen Verfahren abgeänderten Bescheid vom 10. April 2001 hinwies und anmerkte, dass dem Berufungsbegehren darin nicht entsprochen worden wäre.

Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000** machte der Berufungswerber insgesamt 31.357,49 S als Werbungskosten geltend. Darin enthalten waren wiederum 10.274,42 S an Arzt- bzw. Massagehonoraren und 935,90 S an Fahrtkosten zu Ärzten. Außerdem machte er das Pauschale wegen eigener Behinderung (60 %) geltend.

Im Rahmen eines vorläufigen **Einkommensteuerbescheides vom 19. Juni 2001 für das Jahr 2000** wurden die angeführten Arzt- bzw. Massagehonorare sowie die Fahrtkosten zu Ärzten nicht als Werbungskosten, sondern als außergewöhnliche Belastung anerkannt, was wiederum zu deren steuerlicher Unwirksamkeit infolge der Anwendung des Selbstbehaltes führte. Gleichzeitig wurde der Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 gewährt.

In seiner gegen diesen Bescheid gerichteten **Berufung** begehrte der Pflichtige die Anerkennung der als außergewöhnliche Belastung berücksichtigten Krankheitskosten als Werbungskosten und begründete dies wie in den Vorjahren.

Ergänzend führte er aus, dass er seit Oktober 2000 nunmehr wieder 25 Stunden pro Woche arbeiten könne. Dies sei nur durch die Inanspruchnahme von Physiotherapie, täglichem Training und wöchentlicher Massage möglich. Schmerzzustände würden dann eintreten, wenn er länger als fünf bis sechs Stunden Tastatur und Maus bediene.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 wurde mit Vorlagebericht vom 10. Juli 2001 an die damalige Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001** machte der Berufungswerber 20.839,57 S als Werbungskosten geltend. Darin enthalten waren 921,20 S an Fahrtkosten zu Massagen, 10.560,00 S an Massagehonoraren und 1.240,00 S an Aufwendungen für Bandagen. Die Betriebsratsumlage bezifferte der Pflichtige mit 538,12 S. Außerdem machte er das Pauschale wegen eigener Behinderung (60 %) geltend.

Im vorläufigen **Einkommensteuerbescheid vom 14. Juni 2002 für das Jahr 2001** wurden die angeführten Krankheitskosten – wie in den Vorjahren – ebenfalls nicht als Werbungskosten anerkannt. Ein Freibetrag wegen Behinderung wurde berücksichtigt.

In seiner gegen den angeführten Bescheid gerichteten **Berufung** verwies der Pflichtige auf die Begründung seiner Berufungen betreffend die Vorjahre.

Ergänzend ersuchte er um Korrektur der als Werbungskosten geltend gemachten Betriebsratsumlage, da er nicht – wie ursprünglich beantragt – 538,12 S bezahlt hatte, sondern 814,94 S.

Diesbezüglich legte er der Berufungsschrift einen entsprechenden Beleg bei.

Mit Vorlagebericht vom 30. Juli 2002 wurde schließlich auch die Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 an die damalige Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt, wobei auch auf die zu berichtigende Betriebsratsumlage hingewiesen wurde.

Mit Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl. I Nr. 97/2002, (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) wurde der „**Unabhängige Finanzsenat**“ errichtet (Art. I des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat/UFSG).

Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO in der Fassung des zitierten Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes hat seit 1. Jänner 2003 über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tag noch unerledigten Rechtsmittel wie die gegenständlichen – der „Unabhängige Finanzsenat“ zu entscheiden.

Über die Berufungen wurde erwogen:

In sämtlichen in der obigen Sachverhaltsdarstellung angeführten Berufungsverfahren betreffend die Jahre 1998 bis 2001 war zunächst die zentrale Frage strittig, ob **Krankheitskosten**, die dem Berufungswerber unbestrittenermaßen in den betreffenden Jahren erwachsen waren, als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden könnten.

Nach herrschender Ansicht können Krankheitskosten eines Steuerpflichtigen gemäß § 34 EStG 1988 jedenfalls als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, soweit – darauf weist der Gesetzgeber in § 34 Abs. 1 leg. cit. explizit hin ! – es sich bei diesen Aufwendungen **nicht** um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt.

Darauf beruft sich der Berufungswerber, wenn er nunmehr im Rechtsmittelwege seine Krankheitskosten als **Werbungskosten** qualifiziert wissen will.

Zuzustimmen ist ihm zunächst darin, dass nach herrschender Lehre, Judikatur und Verwaltungspraxis Krankheitskosten dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar sind, wenn sie aus einer **typischen Berufskrankheit** resultieren **oder** der **Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht** (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 78 zu § 34, Sichtwort „Krankheitskosten“).

Zwecks Klärung der Frage, ob nun im gegenständlichen Fall eine dieser genannten Voraussetzungen vorlag, war zunächst zu durchleuchten, warum Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis übereinstimmend diese Kriterien der „typischen Berufskrankheit“ bzw. des „eindeutigen Zusammenhanges zwischen Erkrankung und Beruf“ als Voraussetzung für eine Abzugsfähigkeit als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ansehen.

Grundlage dieser (Rechts-)Auslegung konnten nur die in der Folge zitierten Gesetzesbestimmungen der §§ 4 Abs. 4 bzw. 16 Abs. 1 und § 20 Abs. 1 EStG 1988 sein:

Gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Werbungskosten sind gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Diese beiden zitierten Gesetzesbestimmungen, die etwa in Bezug auf Krankheitskosten einen weitgehenden Abzug dieser Aufwendungen zulassen würden, werden durch die Anordnung des **§ 20 Abs. 1 EStG 1988**, wo die **nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben** definiert werden, relativiert.

So werden in **§ 20 Abs. 1 Z 1** leg. cit. als bei den einzelnen Einkünften nicht abzugsfähige Posten zunächst angeführt:

„Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.“

Weiters werden in **Z 2 lit. a** der zitierten Gesetzesbestimmung folgende Aufwendungen dezidiert als nicht abzugsfähig bezeichnet:

„Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.“

Z 1 des § 20 EStG 1988 spricht sämtliche Aufwendungen an, die unabhängig von der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen in seiner Privatsphäre anfallen. Sie bezieht sich unter anderem auf Haushalts- und Unterhaltsaufwand im engeren Sinn, aber auch auf Aufwendungen für Erholung, Freizeitgestaltung und ärztliche Versorgung (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch/EStG 1988, Wien 1993, Tz 6 zu § 20).

Z 1 betrifft die genannten Aufwendungen allerdings nur dann, wenn diese **ausschließlich** in der Privatsphäre anfallen.

Erst § 20 Abs. 1 **Z 2** EStG 1988 bezieht sich auf **Mischaufwendungen**, also solche, die sowohl die Lebensführung berühren als auch in mehr oder weniger großem Ausmaß beruflich bedingt sind.

Grundsätzlich ordnet diese Gesetzesstelle solche Mischaufwendungen, die durch die Lebensführung bedingt sind, aber auch zur Förderung des Berufes des Pflichtigen dienen, den nicht abzugsfähigen Aufwendungen zu.

Lehre und Rechtsprechung leiten hieraus das sog. „**Aufteilungsverbot**“ ab.

Nur dann, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt, ist dieser Teil als Werbungskosten abzugsfähig. Ist dies nicht möglich, gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (VwGH 9.7.1997, 93/13/0296; Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn, Die Einkommensteuer, EStG 1988, § 16 allgemein, Rz 3).

In diesem Bereich der (oft sehr schwierigen !) Abgrenzung zwischen beruflich bedingten Aufwendungen und Kosten der privaten Lebensführung halten Lehre und Rechtsprechung die Anwendung der sog. „**typisierenden Betrachtungsweise**“ für gerechtfertigt.

Nach dieser typisierenden Betrachtungsweise wird ein Sachverhalt, der mit der allgemeinen Lebenserfahrung übereinstimmt, als maßgebend angesehen. Es wird vom Regelfall des Lebens, von den Erfahrungen des Lebens, von einer Normal- und Durchschnittseinschätzung ausgegangen (Margreiter, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, in: ÖStZ 1984, S. 1ff).

Vor diesem Hintergrund sind herrschende Lehre und Rechtsprechung zu betrachten, wenn sie davon ausgehen, dass Krankheitskosten grundsätzlich zu den gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehören, sie aber als Werbungskosten dann absetzbar sind, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (VwGH 9.12.1992, 91/13/0094; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128; BFH 17.4.1980, IV R 207/75, BStBl 1980 II 639).

Krankheitskosten müssen demnach nach allgemeiner Lebenserfahrung **typischerweise** (also in typischer Betrachtungsweise) ihre Wurzeln in jenem Beruf haben, der die Einnahmen vermittelt, um als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden zu können.

Im gegenständlichen Fall wollte der Berufungswerber seine **Sehnenscheidenentzündung** als eben solche typische Berufskrankheit berücksichtigt wissen.

Sehnenscheidenentzündungen können – das ist allgemein bekannt – durch eine Reizung der Sehne in Folge Überbelastung oder Druck entstehen.

Monotone Belastungen wie Tipp- oder Schreibarbeiten oder handwerkliche Tätigkeiten sind typische Auslöser. Beim Sport zählen Tennis-, Badminton- oder Squash-Spielen zu den häufigsten Ursachen. Jedoch kann unabhängig von übermäßiger Belastung auch eine entzündliche Gelenkerkrankung zu einer Sehnenscheidenentzündung führen.

Der Berufungswerber hat nun als Informatiker – das ist ihm zugestehen – ein Betätigungsfeld, das auf Grund der monotonen Belastung der Arme und Hände bei der Betätigung von Maus und Tastatur sein Risiko, an Sehnenscheidenentzündung zu erkranken, wesentlich erhöht und

im speziellen Fall auch wohl zum Ausbruch der Beschwerden beitrug.

Nicht ohne Grund wird daher die Sehnenscheidenentzündung nach der vom Berufungswerber zitierten EU-Empfehlung generell zu den Berufskrankheiten gezählt oder gehört sie etwa in Deutschland bei den Sekretärinnen zu den Berufskrankheiten.

Andererseits stellt sich aber die Frage, ob diese Krankheit tatsächlich geradezu typisch für die Berufsgruppen der Sekretärinnen oder Informatiker in dem Sinne wäre, dass sie üblicherweise auf Grund ihrer Tätigkeit von dieser Krankheit heimgesucht würden.

Diese Typizität ist nämlich unabdingbare Voraussetzung für die unmittelbare Zuordenbarkeit der Aufwendungen zu den Werbungskosten (siehe hiezu etwa auch BFH v. 4.10.1968 IV R59/68).

Um einen Umstand als „**typisch**“ qualifizieren zu können, muss dieser im Sinne des allgemeinen Sprachgebrauches als charakteristisch bzw. kennzeichnend für eine bestimmte Art bzw. Sparte, der er zugeschrieben werden soll, sein.

Ursache und Wirkung müssen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens – also in typischer Betrachtungsweise - mit einer gewissen Regelmäßig- bzw. Häufigkeit miteinander verbunden sein.

Nun handelt es sich aber gerade bei der Sehnenscheidenentzündung um eine Krankheit, deren Ursachen nach allgemeiner Lebenserfahrung in einem breit gefächerten Spektrum bestehen können.

Zum einen gibt es nun viele andere Berufsgruppen, die durch die monotone Belastung der Unterarme und/oder Hände einem erhöhten Risiko ausgesetzt sind (zum Beispiel Klavierspieler), oder kann die Belastung (Druck) auch im privaten Bereich (zum Beispiel beim Tennisspiel) erfolgen.

Zum anderen gibt es vor allem aber in den gefährdeten Berufsgruppen und Privatbereichen eine mengenmäßig weitaus überwiegende Anzahl von Personen (gehört doch eine mehrstündige Computerarbeit pro Tag bei einem Großteil der Angestellten heutzutage schon eher zum Regelfall als zur Ausnahme !), die trotz ständiger Belastung von dieser Krankheit nicht betroffen sind.

Wenn nun ein (geringer) Teil der Personen, die den gefährdeten Berufsgruppen zugehören, unter Umständen an einer Sehnenscheidenentzündung erkrankt, so kann dies nach ho.

Ansicht zwar als berufsbedingt, aber nicht als „typisch berufsbedingt“ in dem Sinne angesehen werden, dass diese Krankheit ausschließlich durch die Tätigkeit hervorgerufen wurde, sondern muss vielmehr nach allgemeiner Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass zu dieser beruflichen Komponente noch ein entscheidender Faktor, nämlich der einer gewissen körperlichen bzw. genetischen Disposition hinzukommt.

Gerade im gegenständlichen Fall ist erwiesen, dass der Berufungswerber an einer weiteren Krankheit leidet, deren allfälliger Zusammenhang mit der Sehnenscheidenentzündung erst in komplizierten Untersuchungen geklärt werden musste.

Wenn auch nach der vorgelegten ärztlichen Bestätigung die Sehnenscheidenentzündung als atypisch für jene Form der Muskelatrophie, an der er leidet, angesehen werden muss, wurde dennoch in derselben Bestätigung darauf hingewiesen, dass eine Veränderung der Muskelspannung sowohl durch diese Krankheit als auch durch die vorwiegend am Computer sitzende Tätigkeit verursacht wurde. Eine veränderte Muskelspannung kann also – wie aus der Bestätigung hervorgeht – durch die Krankheit sowie auch durch die Tätigkeit des Berufungswerbers hervorgerufen werden.

Liegt bzw. kann aber die Ursache für eine Krankheit sowohl an einer körperlichen bzw. genetischen Disposition als auch an der beruflichen Tätigkeit liegen, so handelt es sich bei den entsprechenden Aufwendungen nicht mehr um **eindeutig** allein mit dem Beruf zusammenhängende Ausgaben bzw. ist damit der Teil der ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen nicht mehr einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennbar und gehört der Gesamtbetrag der Aufwendungen – wie oben ausgeführt – zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben.

In diesem Sinne sprach sich auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.1987, 85/14/0128, aus, wenn er schon auf Grund der Tatsache, dass die Aufwendungen durch ein angeborenes körperliches Gebrechen (mit)verursacht waren, die gesamten Ausgaben nicht zum Abzug zuließ.

Hinzu kommt, dass im gegenständlichen Fall schon allein auf Grund der Art der Krankheitskosten eine eindeutige Zuordnung zu einer der beiden Krankheiten des Berufungswerbers überdies nicht eindeutig möglich wäre. So hängen etwa die Fahrtkosten nach Graz und München zwecks Abklärung des Zusammenhanges beider Krankheiten in objektiver Betrachtung mit beiden Krankheiten zusammen und sind sie damit nicht ausschließlich der Behandlung der Sehnenscheidenentzündung zuzurechnen. Ebenso sind Massagen, deren Kosten einen Großteil der beantragten Werbungskosten ausmachten, ein allgemein anerkanntes Mittel zur Linderung von Beschwerden, die etwa auch durch Muskelerkrankungen hervorgerufen werden.

Insgesamt konnte daher kein **ausschließlich** beruflich veranlasster Zusammenhang der vom Berufungswerber als Werbungskosten beantragten Krankheitskosten dargetan werden, sodass diese Aufwendungen auf Grund der obigen Ausführungen nicht als Werbungskosten, sondern allgemein aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung Berücksichtigung zu finden hatten und dem Berufsbegehren diesbezüglich nicht entsprochen werden konnte.

Diese Krankheitskosten waren jedoch auf Grund der zwischenzeitig vorgelegten Bescheinigung der Bezirksverwaltungsbehörde nunmehr ohne Abzug des Selbstbehaltes in Ansatz zu bringen.

Gemäß **§ 34 Abs. 6 iVm § 35 Abs. 5 EStG 1988** können nämlich an Stelle der Pauschbeträge für Behinderung – im gegenständlichen Fall lag dieser bei einer Erwerbsminderung von 60 % bei 4.020,-- S – die tatsächlichen Kosten aus dem Titel einer Behinderung geltend gemacht werden, wobei in diesem Fall kein Selbstbehalt abzuziehen ist.

Da auf Grund des Krankheitsbildes und der beschriebenen bzw. belegten Krankheitskosten des Berufungswerbers ein Zusammenhang seiner diesbezüglichen Aufwendungen mit seiner Behinderung bzw. Erwerbsminderung als unbedingt glaubhaft angesehen werden konnte (schließlich erzwang seine Krankheit auch eine Stundenreduzierung seiner Arbeitszeit !), waren die von ihm geltend gemachten tatsächlichen Krankheitskosten an Stelle des Pauschbetrages für Behinderung gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 in sämtlichen berufsgegenständlichen Jahren aus dem Titel der **außergewöhnlichen Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes** anzuerkennen, zumal dies bei weitem die günstigere Variante gegenüber dem Pauschbetrag für Behinderung darstellte.

Es ergaben sich demnach folgende in den einzelnen berufsgegenständlichen Jahren von den jeweiligen Bemessungsgrundlagen abziehbare bzw. im Rahmen der Bemessungsgrundlagen in Ansatz zu bringende Beträge:

1998:

Außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt

<i>Arzthonorare (nach Abzug der Rückzahlung/Gebietskrankenkasse)</i>	<i>6.617,83 S</i>
<i>Fahrtkosten zu Ärzten</i>	<i>9.720,03 S</i>
<i>Ausgaben Heilbehelfe lt. Erklärung (inkl. Schuhe und Einlagen, da auch Gehbehinderung; nach Abzug/Kassenanteil)</i>	<i>6.712,40 S</i>
<i>Bandagen lt. Berufung</i>	<i><u>375,60 S</u></i>
	<i>23.425,86 S</i>

Werbungskosten

Die nachträglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für **Arbeitsmittel** (ergonomische Tastatur und Maus, Software, Soundkarte/Spracheingabesystem, Fachliteratur)

konnten gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 hingegen als Werbungskosten in Abzug gebracht werden, da deren berufliche Nutzung auf Grund der Ergebnisse des Berufungsverfahrens jedenfalls als glaubhaft erachtet werden musste.

Vom Abzug eines Privatanteiles konnte im gegebenen Fall abgesehen werden, da auf Grund der gesundheitlichen Situation eine private Nutzung dieser Arbeitsmittel nahezu auszuschließen war, zumal auch die Höhe der Einkünfte des Berufungswerbers auf eine Ausschöpfung der Tätigkeitszeiten am Computer für berufliche Zwecke, soweit sie für ihn aus gesundheitlichen Gründen im Bereich des Möglichen gelegen war, hinwiesen.

Die Werbungskosten 1998 laut Berufsentscheidung belaufen sich daher auf folgende Höhe:

<i>Werbungskosten lt. Erstbescheid</i>	<i>6.342,00 S</i>
<i>+ Logitech Mouse Man+ lt. Berufung</i>	<i>649,00 S</i>
<i>+ Lenco Ergo-Computer-Tastatur lt. Berufung</i>	<i>729,00 S</i>
<i>+ Fachliteratur lt. Berufung</i>	<i>577,00 S</i>
<i>+ IBM Viavoice Gold lt. Berufung</i>	<i>2.990,00 S</i>
<i>+ SS Maestro 32 lt. Berufung</i>	<i><u>2.690,00 S</u></i>
	<i>13.977,00 S</i>

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Weiters machte die Berufsbehörde von ihrem in § 289 Abs. 2 BAO festgelegten Recht, den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abzuändern, Gebrauch und verarbeitete die während des laufenden Berufungsverfahrens im Zusammenhang mit den Einkünften des Berufungswerbers aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO ergangene Mitteilung (Beteiligung an der Gesellschaft „A Karl und Mitgesellschafter“) vom 19. April 2000, die ansonsten im Rahmen einer Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu berücksichtigen gewesen wäre. Der bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Ansatz zu bringende Einkunftsanteil wurde auf Grund der entsprechenden Mitteilung folgendermaßen ermittelt:

<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb (insgesamt)</i>	<i>22.964,00 S</i>
<i>Davon Aufgabegewinn 10.633,00 S</i> <i>(anteiliger Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4</i> <i>ESTG 1988 = 20.000,00 S)</i>	<i>- 10.633,00 S</i>
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb/steuerpflichtig</i>	<i>12.331,00 S</i>

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1998 war sohin in teilweiser Stattgabe des Berufungsbegehrens in diesem Sinne abzuändern.

1999:

Außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt

<i>Arzthonorare</i> <i>(nach Abzug der Rückzahlung/Gebietskrankenkasse)</i>	<i>7.306,56 S</i>
<i>Fahrtkosten zu Ärzten/Massagen/Therapien</i>	<i>2.404,27 S</i>
<i>Massagen</i>	<i>7.200,00 S</i>
	<i>16.910,83</i>

Werbungskosten

Als Werbungskosten wurden die übrigen vom Berufungswerber unter dem Titel der Werbungskosten geltend gemachten Abzugsposten berücksichtigt, wobei der in der Berufung begehrten Zurechnung des „Psion Revo 8 MB“ zu den Werbungskosten anstatt zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit als durchaus glaubhaft entsprochen werden konnte.

Die Werbungskosten für das Jahr 1999 waren laut Berufungsentscheidung daher folgendermaßen zu ermitteln:

<i>Psion Revo 8 MB – AfA</i>	<i>1.083,00 S</i>
<i>Bürosessel – AfA</i>	<i>1.497,60 S</i>
<i>Differenz zu stfr. Diätensätzen u. KM-Geld</i>	<i>95,50 S</i>
<i>Fachliteratur</i>	<i>286,00 S</i>
	<i>2.962,10 S</i>

Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit waren antragsgemäß auf Grund der geänderten Zurechnung des „Psion Revo 8 MB“ zu den Werbungskosten um die entsprechenden Abzugsposten (AfA, USt) zu korrigieren.

Sie wurden folgendermaßen ermittelt:

<i>Einkünfte/s.A. lt. Erklärung</i>	<i>8.923,00 S</i>
<i>+ AfA/Psion Revo 8 MB lt. Erklärung</i>	<i>2.150,50 S</i>
<i>+ Ust</i>	<i><u>1.083,00 S</u></i>
<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Berufungsentscheidung</i>	<i>12.156,50</i>

Der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999, der auf Grund der Bestimmung des § 274 BAO, wonach dann, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, die Berufung auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt, ebenfalls als angefochten zu gelten hatte, war sohin in teilweiser Stattgabe des Berufungsbegehrens abzuändern.

2000:

Außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt

<i>Arzt-, Therapie- und Massagehonorare (nach Abzug der Rückzahlungen/Gebietskrankenkasse)</i>	<i>10.274,42 S</i>
<i>Fahrtkosten/Massage, Arzt, Therapien</i>	<i><u>935,90 S</u></i>
	<i>11.210,32 S</i>

Werbungskosten

Die übrigen Werbungskosten waren laut Erklärung in Ansatz zu bringen. Sie wurden folgendermaßen ermittelt:

<i>Werbungskosten lt. Erklärung</i>	<i>31.357,49 S</i>
<i>- Differenz/Krankheitskosten</i>	<i><u>- 11.210,32 S</u></i>
<i>Werbungskosten lt. Berufungsentscheidung</i>	<i>20.147,17 S</i>

Das Berufungsbegehren war sohin hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2000 als unbegründet abzuweisen; der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 war jedoch im beschriebenen Sinne (Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt) abzuändern.

2001:

Außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt

<i>Honorare/Massagen</i>	<i>10.560,00 S</i>
<i>Bandagen</i>	<i>1.240,00 S</i>
<i>Fahrtkosten/Massagen</i>	<i><u>921,20 S</u></i>
	<i>12.721,20</i>

Werbungskosten

Die übrigen Werbungskosten waren – mit Ausnahme der Betriebsratsumlage, die laut Berufungsbegehren zu korrigieren war – erklärungsgemäß zu berücksichtigen. Sie wurden folgendermaßen ermittelt:

<i>Werbungskosten lt. Erklärung</i>	<i>20.839,57</i>
<i>- Krankheitskosten</i>	<i>- 12.721,20</i>
<i>- Betriebsratsumlage lt. Erklärung</i>	<i>- 538,12</i>
<i>+ Betriebsratsumlage lt. Berufung</i>	<i><u>+ 814,94 S</u></i>
<i>Werbungskosten lt. Berufungsentscheidung</i>	<i>8.395,19</i>

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 war sohin in teilweiser Stattgabe des Berufungsbegehrens im beschriebenen Sinne abzuändern.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer der Jahre 1998 bis 2001 (Einkommen) laut Berufungsentscheidung sowie die Berechnung der Einkommensteuer sind aus den beiliegenden Berechnungsblättern ersichtlich.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (je in € und S)

Linz, am 4. Mai 2005