

GZ. RV/0574-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 4. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck an der Mur, vertreten durch Mag. Elfriede Teichert, vom 31. Mai 2001 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage/n und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt/blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist stellvertretender Niederlassungsleiter der Firma T. und beantragte mit Erklärung zur Durchführung des Jahresausgleiches 2001 vom 6. März 2002 Werbungskosten in Höhe von 25.241,35 S, außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung für sich (60% Behinderung) und seine Ehegattin (70% Behinderung) sowie zusätzlich Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung (29.120,00 S für eigene Behinderung und 28.077,00 S für die Behinderung des Ehepartners). Weiters beantragte er den Pauschalbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 (Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes) für den Zeitraum 1. Oktober 2001 bis 31. Dezember 2001 für seinen Sohn P., der an der Montanuniversität in Leoben studiert.

Das Finanzamt Bruck an der Mur ersuchte mit Schreiben vom 23. April 2002 um Beantwortung nachstehender Frage:

Es wird gebeten, eine ärztliche Bestätigung beizubringen, aus der hervorgeht, dass auf Grund Ihrer Erkrankung(en) bzw. Behinderung die Benutzung einer Infrarotwärmekabine die einzige Möglichkeit zur Linderung oder Heilung Ihrer Beschwerden darstellt und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2002 wurden 2 fachärztliche Stellungnahmen und ein Ergänzungsantrag über Berücksichtigung von zusätzlichen Werbungskosten (Sachbuch Lohnsteuer) in Höhe von 272,50 S sowie die Berücksichtigung von außergewöhnlicher Belastung in Form von Hilfsmittel (Ergometer) für die Ehegattin über 11.800,00 S eingebracht.

Die fachärztlichen Stellungnahmen von Dr. Gerhard Hechtl, Facharzt für Orthopädie und orthopädische Chirurgie, allgem. beeid. u. gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, bezogen sich auf die Infrarotwärmekabine und den Ergometer. Sie lauten:

Frau M.B., geb. 8.6.52, ist wegen Problemen am Stütz- und Bewegungsapparat bereits einmal bei mir gewesen.

Aus meiner Sicht ist die Anschaffung eines Heimtrainers (pulsgesteuerter Ergometer) als äußerst sinnvoll anzusehen, da hier einerseits eine regelmäßige ausdauersportliche Tätigkeit in den eigenen 4 Wänden durchgeführt werden kann, die aus meinem Fachgebiet sicherlich die Mobilität erhöht, weiters kann damit, durch ein gezieltes Training, sicher auch das Körpergewicht reduziert werden.

Am Rad selbst fällt die Schwerkraft weg, d.h. die Gelenke können bewegt, aber nicht belastet werden.

Bezüglich der Einstellung, in Bezug auf die Ausdauer, die Pulselastung und die cardiale Belastung, sollte sich Frau B. aber unbedingt mit ihrem behandelnden Internisten ins Einvernehmen setzen, damit er ihr die Werte vorgibt, die an den heute modernen Geräten eingestellt werden können, um hier nicht eine Fehlbelastung des Herz-Kreislauf-Systems hervorzurufen.

Bei Herrn E.B., geb. 7.2.51, der auch seit Jahren bei mir wegen bekannter Probleme in Behandlung steht, ist die Anschaffung einer Infrarot- Wärmekabine für die Heimanwendung aus meinem Fachgebiet zu befürworten, da erfahrungsgemäß Infrarotwärme beim vorliegenden Krankheitsbild von Herrn B. eine günstige Beeinflussung der Schmerzsymptomatik mit sich bringt und diese Anwendung, nach dementsprechender Einschulung, zu Hause angewendet werden kann.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2002 berücksichtigte das Finanzamt Bruck an der Mur die Gewährung des Pauschales für auswärtige Berufsausbildung nicht und begründete dies wie folgt:

Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km vom Wohnort gelten jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach der Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 BGBl 1992/305 zeitlich noch zumutbar ist. Nach der oben erwähnten Verordnung ist Bruck/Mur eine Gemeinde, von der die tägliche Hin- und Rückreise zum und vom Studienort Leoben zeitlich noch zumutbar ist.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 4. Juni 2002 Berufung und führte dazu aus:

Der Punkt "Berufsausbildung von Kindern außerhalb des Wohnortes" wurde gestrichen. Mein Sohn Peter B. studiert an der Montanuniversität in Leoben "Angewandte Geowissenschaften". Durch Vorlesungen, Übungen Seminare, Exkursionen und Klausuren, die unregelmäßig über den gesamten Tag verteilt sind, ist für meinen Sohn eine Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich. Es entstehen daher Mehraufwendungen für die auswärtige Verpflegung, sodass mir der monatliche Freibetrag von 1.500,00 S zusteht. Vergleiche VwGH 93/14/0078 vom 21.9.1993 und 2000/13/0075 vom 31.5.2000.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2002 wies das Finanzamt Bruck an der Mur die Berufung als unbegründet ab. Die Begründung dazu entsprach im Wesentlichen der des Einkommensteuerbescheides, wobei zusätzlich ausgeführt wurde, dass die in der Berufung angeführten VwGH - Erkenntnisse nur für Zeiträume, die vor dem 30. 9.1995 endeten, Anwendung fanden.

Mit Schreiben vom 22. Juli 2002 begehrte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Als zusätzliche Begründung wurde angemerkt, dass das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung nicht auf die "Teilnahme an den Familienmahlzeiten" eingegangen sei, sondern nur auf die nicht relevante Entfernung von 80 km hinweise. Auch finde das VwGH - Erkenntnis 2000/13/0075 vom 31.5.2000 sehr wohl für den Zeitraum nach dem 30.9.1995 Anwendung.

Mit Bericht vom 9. September legte das Finanzamt Bruck an der Mur die Berufung der Finanzlandesdirektion Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erläuterung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 1.500,00 S pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Zur Feststellung, ob sich eine Universität noch im Einzugsbereich des Wohnortes befindet, hat der Bundesminister für Finanzen eine Verordnung erlassen (V. vom 14.9.1995, BGBl. 624/1995), die in § 2 in der noch für das Berufungsjahr geltenden Fassung Folgendes bestimmt:

Abs. 1: Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort bzw. vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Wegzeiten von der Wohnung zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels oder von der Ausstiegstelle zur Ausbildungsstätte bleiben jeweils für Wegstrecken bis 1.500 m außer Ansatz.

Abs. 2: Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten jedenfalls als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar ist.

Die gesamte Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen Wohnort und Studienort beträgt bei einer Abfahrt des Zuges um 6:58 Uhr und einer Ankunft um 7:08 Uhr nur 10 Minuten, bzw. bei anderen Verbindungen maximal 15 Minuten.

Mit dem Bus beträgt die Fahrzeit 35 bzw. 55 Minuten.

Bei Berechnung der Fahrzeit sind Wartezeiten vor Beginn des Unterrichts bzw. nach Beendigung des Unterrichts nicht zu berücksichtigen. Dies geht unter anderem aus § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 hervor, wonach für bestimmte Orte die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt festgelegt wird. Es wird dabei auf individuelle Zeiten nicht Rücksicht genommen. Sofern Orte nicht in den Verordnungen enthalten sind, kann daher nicht anders vorgegangen werden. Da die Verordnung des BM für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 idgF, auf das Studienförderungsgesetz Bezug nimmt, ist hinsichtlich der Zumutbarkeit auch die Rechtsprechung zu § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 anzuwenden. Die Zumutbarkeit ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Fahrzeit von einer Stunde nicht überschritten wird. Für das günstigste Verkehrsmittel ist ausreichend, dass in jeder Richtung je ein Verkehrsmittel zwischen den in Betracht kommenden Gemeinden existiert, das die Strecke in einem geringeren Zeitraum als einer Stunde bewältigt. Das muss nicht das zweckmäßigste Verkehrsmittel sein (VfGH 11.12.1986, B 437/86). Auf die örtlichen Verkehrsverbindungen ist nicht Bedacht zu nehmen. Nicht einzurechnen sind daher Wartezeiten, Fußwege sowie Fahrten im Heimatort oder im Studienort (VwGH 16.6.1986, 85/12/0247). Wartezeiten bei Umsteigevorgängen außerhalb des Heimat- oder Studienortes sind hingegen zu berücksichtigen.

Bemerkt wird, dass der Bundesminister für Finanzen die hier maßgebliche Verordnung mit Verordnung vom 18.12.2001, BGBl. II 449/2001, dahingehend abgeändert hat, dass nunmehr der Passus, dass die Wegzeiten zu/von den Einstiegs- bzw. Ausstiegsstellen für Strecken bis 1.500 m außer Ansatz bleiben, nicht mehr enthalten ist. Diese Bestimmung in der Verordnung ist erst für Zeiträume ab 1.1.2002 anzuwenden, für den Berufungszeitraum 2001 kann hieraus nichts gewonnen werden.

Die Argumentation des Finanzamtes, dass das vom Bw. ua. angeführte VwGH - Erkenntnis vom 31. Mai 2000, 2000/13/0075 nur für einen Zeitraum, der vor 30. September 1995 endete, Anwendung fand, trifft nicht zu. Im oa VwGH – Erkenntnis sind Zeiträume von September bis Dezember 1995 und von Jänner bis Dezember 1996 umfasst.

Für den vorliegenden Fall ist das Erkenntnis jedoch nicht relevant, weil hier als Ausgangslage ein Doppelwohnsitz (Wien und Waidhofen/Thaya) vorliegt, wobei der Familienwohnsitz in Waidhofen liegt, der Studienort in Wien ist und daher eine Teilnahme an den Familienmahlzeiten zu den üblichen Essenszeiten nicht möglich ist.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die zweite Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Die ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der unabhängige Finanzsenat hat daher nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung erkannt, dass folgende Punkte zu berichtigen sind:

Im vorliegenden Fall wurden Teile einer Krankenversicherung (Zuschlag für erste Klasse – Einzelzimmer 12 x 503,00 S) als Werbungskosten geltend gemacht. Die Begründung dafür war, dass der Bw. während des Krankenhausaufenthaltes seine dienstlichen Agenden wie Telefongespräche, etc. tätigen konnte.

Beiträge an eine private Krankenversicherung können selbst dann nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie dadurch erzwungen wurden, dass der Arbeitgeber das Eingehen oder den Fortbestand des Dienstverhältnisses vom Abschluss dieses Versicherungsvertrages abhängig machte (VwGH 30.4.1996, 95/14/0155 betr. Grenzgänger). Davon abgesehen kommt für Beiträge solcher Art nur der Abzug als Sonderausgaben (§ 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) in Betracht (vgl. LStR 99 Rz. 244).

In der Rechnung des Media Marktes vom 25. Mai 2001 über ein Datentransfergerät war auch ein Culman Presto Stativ (790,00 S) angeführt, welches bereits in der Aufstellung Berücksichtigung fand.

Vom Datentransfergerät war ein Privatanteil (analog PC) von 40 % (516,00 S) auszuscheiden.

Unter nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel bei Behinderung der Ehegattin wurde ein Ergometer als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

In der Rechnung der Firma Intersport Eybl GmbH vom 15.12.2001 über einen Ergometer (11.800,00 S) war zu ersehen, dass die Bezahlung mittels Abbuchungsermächtigung frühestens ab 5. Jänner 2002 erfolgen durfte.

Die aus Eigenmittel getragenen außergewöhnlichen Belastungen sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abflussgrundsatz § 19 Abs. 2 EStG 1988).

Der Auftraggeber behält im Rahmen eines Abbuchungsauftrages (Dauerauftrages) die Verfügungsmacht (zB Widerrufsmöglichkeit) bis zum eigentlichen Abbuchungsvorgang und tritt somit erst in diesem Zeitpunkt der Abfluss ein (vgl. EStR Rz. 4625).

Eine Infrarotwärmekabine wurde seitens des Bw. für die eigenen Behinderung als nicht regelmäßige Ausgabe für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung beantragt. Die Kosten dafür betragen 24.900,00 S.

Der Abzug von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

1. Die Aufwendungen dürfen ihrer Art nach weder Betriebsausgaben oder Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988 letzter Satz).
2. Die Belastung muss eine außergewöhnliche sein, dh. Sie muss höher sein als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2).
3. Die Belastung muss zwangsläufig erwachsen. Dies ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3). Zwangsläufigkeit ist insbesondere nicht anzunehmen, wenn sich die außergewöhnliche Belastung als Folge eines Verhaltens darstellt, zu dem sich der Steuerpflichtige freiwillig entschlossen hat. Der Grundsatz findet seine Grenze dort, wo nach dem Urteil vernünftig denkender Menschen ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen Ursache und schließlicher Folge nicht mehr gegeben ist.
4. Die Aufwendungen müssen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen.
5. Es muss sich um Aufwendungen handeln, die zu einer endgültigen Belastung des Steuerpflichtigen, somit zu einer Vermögensminderung führen. Aufwendungen, die lediglich eine Vermögensumschichtung zur Folge haben (etwa der Erwerb von sonstigen Wirtschaftsgütern), denen somit ein entsprechender Gegenwert gegenübersteht, können

nicht abgezogen werden (Gegenwertlehre; zB VwGH 18.2.1986, 85/14/0132; 22.10.1996, 92/14/0172).

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Unter "Belastung" im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Von einem derartigen verlorenen Aufwand kann dann keine Rede sein, wenn der Aufwand zu einem Vermögens- bzw. Gegenwert führt. Es handelt sich dabei um eine bloße Vermögensumschichtung, die nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden kann (vgl Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer 1988, III C, Kommentar, Rz 3 zu § 34 und die dort zitierten Erk d VwGH).

Der Gegenwertgedanke kann aus Gründen der steuerlichen Gleichmäßigkeit und der sozialen Gerechtigkeit nur beschränkt auf einen engen Kreis besonders schwer wiegender, aus dem normalen Geschehensablauf weit herausragender Ereignisse (zB Katastrophenschäden) außer Acht gelassen werden. Derartige Umstände sind jedoch im Berufungsfall nicht erkennbar.

Eine weitere Ausnahme von der Gegenwerttheorie sieht der Verwaltungsgerichtshof zudem nur in jenen besonderen Fällen vor, in denen Wirtschaftsgüter angeschafft werden, die wegen ihrer speziellen Beschaffenheit (zB Rollstühle) oder ihrer individuellen Gebrauchsmöglichkeit (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) keinen oder nur einen eingeschränkten Verkehrswert haben. Dies gilt im Übrigen auch für bestimmte Herstellungsaufwendungen, wie zB für den Einbau eines Aufzuges in ein bloß einstöckiges Einfamilienhaus eines Schwerstbehinderten (VwGH 5.12.1973, 817/73; VwGH 22.10.1996, 92/14/0172; VfGH 17.12.1982, B 220/81).

Da die strittigen Kosten der Infrarotwärmekabine zu einer Vermögensumschichtung geführt haben und auch weder zwangsläufig noch außergewöhnlich erwachsen sind, würde eine Anerkennung dieser Kosten zu einer nicht vertretbaren steuerlichen Berücksichtigung von Kosten der Lebenshaltung führen, die mit dem Sinn und Zweck des § 34 EStG 1988 nicht vereinbar ist.

Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 abgezogen werden: Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtigen selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§106 Abs. 3) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld) erhält soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Das Pflegegeld ist eine zweckgebundene Leistung zur Abdeckung der pflegebedingten Mehraufwendung. Dieser Beitrag soll den pflegebedürftigen Menschen ermöglichen, (länger) in seiner gewohnten Umgebung (Zuhause) bleiben zu können.

Anspruch auf Pflegegeld besteht bei

Personen mit ständigen Pflegebedarf auf Grund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung, wobei dieser Zustand voraussichtlich mindestens 6 Monate anhalten wird und der Pflegebedarf mehr als 50 Stunden pro Monat beträgt und der gewöhnliche Aufenthaltsort Österreich ist.

Im vorliegenden Fall besteht Anspruch auf Pflegegeld der Stufe I (2.000,00 S monatlich). Damit ist der Aufwand für die Fußpflege und das Verbandsmaterial (pflegebedingte Aufwendungen) in Höhe von 1.497,00 S abgegolten. Die Kosten der Heilbehandlung sind gemäß § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen (BGBI. 1996/303) im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, 17. Juli 2003