



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 10. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 10. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob bei Bezug einer pflegebedingten Geldleistung zusätzlich ein allgemeiner Freibetrag auf Grund einer Behinderung (Behindertenausweis wegen Gehörlosigkeit) zusteht.

Die Berufungswerberin (Bw.) vertritt die Ansicht, dass der pauschale Freibetrag wegen einer Erwerbsminderung von 70% trotz des ganzjährigen Bezuges von Pflegegeld zusteht.

Das Finanzamt begründete den Einkommensteuerbescheid wie folgt: Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 1.996,77 nicht übersteigen.

#### **Die Bw. erhob dagegen Berufung mit folgender Begründung:**

Sie vermute, dass der ihr zuerkannte Absetzbetrag von 70% für Arbeitsminderung wegen Behinderung nicht berücksichtigt worden sei, denn für 2004 habe sie mit fast demselben Absetzbetrag € 194,24 und für 2005 nur € 35,76 rückerstattet bekommen.

#### **Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:**

Bei Bezug einer pflegebedingten Geldleistung stehe nicht zusätzlich ein allgemeiner Freibetrag auf Grund der Behinderung zu, weil die pflegebedingten Aufwendungen ohnehin durch den steuerfreien Bezug von Pflegegeld oder ähnlichen Leistungen abgedeckt seien.

Da für das Jahr 2005 ganzjährig Pflegegeld bezogen worden sei, habe der Freibetrag für die 70%ige Behinderung der Bw. nicht mehr berücksichtigt werden können.

**Im Vorlageantrag führte die Bw. Folgendes aus:**

Die ihr zuerkannte 70%ige Behinderung sei lt. Behindertenausweis auf Grund ihrer Gehörlosigkeit erfolgt.

Das Pflegegeld habe die Bw. nach ihrem Oberschenkelhalsbruch erhalten, später seien ein Serienrippenbruch und neuerdings ein Schulterbruch gefolgt. Auf eine Anfrage hin, ob in der Pflegestufe auch ihre Taubheit berücksichtigt sei, sei ihr mitgeteilt worden, dass das nicht der Fall sei, denn da müsste die Bw. zusätzlich auch blind sein.

Demnach erhalte die Bw. mit dem Pflegegeld keine Ablöse für ihre Taubheit, obwohl sie hierfür für Telefonate und zur Verständigung im täglichen Leben viel fremder Hilfe bedürfe.

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

§ 35 (1) EStG 1988 idgF lautet:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

**und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.**

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsoferversorgungsgesetzes 1957.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

– Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).

– Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

– In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von

Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung

der Erwerbsfähigkeit ein Freibetrag von Euro

25% bis 34% 75

35% bis 44% 99

45% bis 54% 243

.....

**65% bis 74% 363 Euro** usw.

(4) Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 3, dann ist dieser Freibetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Freibetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

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

(6) Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn von zwei oder mehreren Arbeitgebern, steht der Freibetrag nur einmal zu.

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 idGF sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein,

sie muss zwangsläufig erwachsen und

sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen; allerdings ist in der Regel von diesen Kosten ein Selbstbehalt abzuziehen.

§ 34 Abs. 6 leg. cit. in der Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201 und des AbgÄG 1997, BGBl. I Nr. 9/1998 bestimmt, dass gewisse Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Nach dem letzten Satz dieser Gesetzesstelle kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die auf Grund der §§ 34 und 35 des EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998, (im Folgenden kurz: VO) regelt, dass bestimmte aus der Behinderung resultierende Mehraufwendungen, teils unter Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen, teils ohne Anrechnung, steuermindernd berücksichtigt werden können. Ausgeschlossen ist die Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen ausdrücklich nur für die in den §§ 2 und 4 der Verordnung angeführten Beträge.

Gemäß § 1 Abs. 3 der VO sind Mehraufwendungen gemäß den §§ 2 und 4 der VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 EStG 1988 zu kürzen.

**Gem. § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (gemäß Abs. 3) zu, wenn ihm keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld Pflegezulage oder Blindenzulage) zusteht.**

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG können anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

Werden die tatsächlichen Aufwendungen geltend gemacht, ist durch § 34 Abs. 6 leg. cit. sichergestellt, dass nur der die pflegebedingte Geldleistung übersteigende Mehrbetrag ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen ist (Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, "die Lohnsteuer in Frage und Antwort", RZ 35/2 zu § 35).

Im Berufungsfall sind über den Betrag des Pflegegeldbezuges hinausgehende Aufwendungen nicht nachgewiesen bzw. wurden nicht behauptet.

Mit dem **Strukturanpassungsgesetz 1996** wurden jene Bestimmungen, die die außergewöhnliche Belastung von Behinderten betreffen mit Wirkung ab 1. Juni 1996 neu geregelt:

Für **alle Personen, die eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld** nach dem Bundespflegegeldgesetz, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhalten, soll zur Vermeidung einer Überförderung nicht zusätzlich ein allgemeiner Freibetrag auf Grund ihrer Behinderung berücksichtigt werden, weil ihre pflegebedingten Aufwendungen ohnehin durch den - steuerfreien - Bezug von Pflegegeld und ähnliche Geldleistungen abgedeckt werden. Werden die tatsächlichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht, so soll durch die entsprechende Aufnahme in § 34 Abs. 6 sichergestellt werden, dass nur der die pflegebedingte Geldleistung übersteigende Mehrbetrag ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen ist (72 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates, XX. GP).

Gleich lautend auch Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 1 zu § 35 sowie Müller in SWK 31/1997, S 641, Punkt 2.2.

Im gegenständlichen Fall bezieht die Bw. Pflegegeld im ganzen Berufungsjahr 2005, was auch nicht strittig ist.

Der Zuerkennung des Pflegegeldes bzw. Festlegung der Pflegestufe wird **der Gesundheitszustand der Antragstellerin insgesamt** zu Grunde gelegt. Dies gilt auch für die Feststellung des Ausmaßes der Erwerbsminderung.

Der Bw. wurde ein Grad der Erwerbsminderung von insgesamt 70% bescheinigt.

Sowohl für die Festlegung der Pflegestufe, als auch für die Feststellung des Grades der Erwerbsminderung sind körperlichen Beeinträchtigungen **insgesamt** maßgeblich.

Die pflegebedingte Geldleistung an die Bw. orientiert sich somit am **festgestellten Gesamtgesundheitszustand**, womit auch die mit der Hörbehinderung allenfalls verbundenen Mehraufwendungen abgedeckt sind. Eine (nochmalige) Berücksichtigung im Rahmen des Pauschales iSd. § 35 Abs. 3 EStG 1988 ist gesetzlich nicht (allenfalls nicht einmal in einem allfälligen geringeren Ausmaß als 70%, was auch von der Bw. nicht beantragt wurde) vorgesehen.

Das **Motiv für die gesetzliche Regelung des § 35 Abs. 1 EStG 1988 war die Vermeidung einer "Überförderung"** (siehe oben).

Nach dem klaren Wortlaut des § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht ein **Freibetrag iSd. § 35 Abs. 3 leg.cit. nur zu**, wenn keine pflegebedingten Geldleistungen bezogen wurden. Die Bw. hat jedoch **im gesamten Berufszeitraum unbestrittener Maßen Pflegegeld bezogen**, weshalb die Gewährung des Freibetrages iSd. § 35 Abs. 3 EStG 1988 im gegenständlichen Fall keine gesetzliche Deckung findet.

Den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung wird entgegnet, dass, wenn im Vorjahr (2004) möglicherweise noch der vollen Pauschbetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 anerkannt worden ist, dies allenfalls darin begründet liegt, dass der Freibetrag in dem Kalenderjahr, in dem erstmals Pflegegeld für einen Teil des Kalenderjahres zufließt (nicht ganzjährig von Jänner bis Dezember), in voller Höhe zusteht. Im darauf folgenden **Kalenderjahr (in dem Pflegegeld ganzjährig bezogen wird), steht der Freibetrag nicht mehr zu** (siehe Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, "die Lohnsteuer in Frage und Antwort", RZ 35/3 zu § 35).

Zusammenfassend wird ausgeführt:

In gegenständlichem Fall bezog die Bw. ganzjährig Pflegegeld, weshalb der Freibetrag für 70%ige Körperbehinderung (Grad der Erwerbsminderung) nicht mehr zusätzlich gewährt werden kann. Dies unabhängig davon, ob der Behindertenpass wegen Hörbehinderung ausgestellt wurde, und das Pflegegeld nunmehr ursächlich mit anderen Krankheiten wie beispielsweise einem Oberschenkelhalsbruch im Zusammenhang steht. Ein Freibetrag iSd steht wie oa aufgrund der herrschenden Gesetzeslage nur dann zu, wenn weder **der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält**.

**Da die Bw. Pflegegeld bezieht, wenn auch allenfalls ursächlich zB ausgelöst durch einen Oberschenkelhalsbruch udgl., gilt damit der gesamte Pflegeaufwand der Bw. iSd o. a. § 35 EStG 1988 idgF als abgegolten, weshalb ein zusätzlicher Freibetrag aufgrund der 70%ige Erwerbsminderung (bescheinigt im Behindertenausweis wegen der Hörbehinderung der Bw.), nicht anzuerkennen ist.**

Da die **pflegebedingten Aufwendungen** insgesamt für die Bw. ohnehin **durch den steuerfreien Bezug von Pflegegeld** (oder ähnlichen Leistungen) **abgedeckt sind** (s.o. § 35 Abs. 1 EStG 1988 idgF), ist insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juni 2011