



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vom 28. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 28. April 2009 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2007 unter anderem nicht regelmäßige Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in der Höhe von insgesamt € 3.640,41 als außergewöhnliche Belastung geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 5. Mai 2008 wurde der Bw. erklärungsgemäß veranlagt.

Im Zuge der nachträglichen Bescheidkontrolle wurde der Bw. ersucht, Belege betreffend die geltend gemachten Kosten vorzulegen. Vom Bw. wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Aufstellung der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten

- Rechnung der AA über zwei orthopädische Matratzen in der Höhe von € 2.488
- E-Mail der AA vom 14. Mai 2009
- Honorarnote des Dr. BB, Facharzt für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde über einen Betrag von € 1.120 für kieferorthopädische Behandlung der am bb geborenen Tochter
- Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark vom 23. Mai 2001, OB: aa
- Röntgenbefund vom 27. Juni 2002 (den Bw. betreffend)
- Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft CC vom 12. Juni 2001 betreffend den Grad der Behinderung und die Krankendiätverpflegung
- Befundbericht des Dr. DD, Arzt für Allgemeinmedizin vom 16. September 2008 den Bw. betreffend

Mit Bescheid vom 28. April 2009 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 5. Mai 2008 auf. Die Bescheidbegründung lautet wie folgt:

*„Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.“*

Mit gleichem Datum wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen, in welchem die Kosten für die Matratzen in der Höhe € 2.488 nicht als außergewöhnliche Belastung und die Kosten für die kieferorthopädische Behandlung der Tochter in der Höhe von € 509,55 (€ 1.120 abzüglich Ersatz von € 610,45) als solche mit Selbstbehalt anerkannt wurden. Dies mit folgender Begründung:

*„Zahnregulierung für die Tochter: Eine Berücksichtigung ohne Selbstbehalt kann nicht erfolgen, weil die Aufwendungen nicht unmittelbar mit der festgestellten Behinderung im Zusammenhang stehen.*

*Orthopädische Matratze: Obwohl eine Wirbelsäulenschädigung von 20 vH (lt. Bundessozialamt v. 23.5.2001) und vom Hausarzt die Verwendung einer orthopädischen Matratze dringend angeraten wird, ist eine Einstufung als „Hilfsmittel“ ohne ärztliche Verordnung nicht möglich, weil keine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse der Behinderung abgestimmte Beschaffenheit gegeben ist. Da diese Ausgaben nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer Vermögensumschichtung führen, können sie nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 qualifiziert werden.“*

Mit Schreiben vom 28. Mai 2009 erhob der Bw. Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und gegen den neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007. Der Bw. bringt betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO vor, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) müsse die Begründung eines Aufhebungsbescheides

den Aufhebungsgrund und die Ermessensübung enthalten. Ein Aufhebungsgrund sei ein Sachverhalt, der die Rechtswidrigkeit des Spruchs eines Bescheides bewirke. Dieser Sachverhalt sei im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides festzustellen und darzulegen. Im angefochtenen Aufhebungsbescheid werde nur der Gesetzeswortlaut wiedergegeben. Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Aufhebung sei nicht dargelegt worden. Der Begründung könne nicht entnommen werden, welche konkreten Sachverhalts- bzw. Tatbestandselemente die Abgabenbehörde zu der streitgegenständlichen Aufhebung berechtigen. Abweichend vom Grundsatz, wonach Begründungsmängel erster Instanz im Berufungsverfahren saniert werden könnten, sei eine hinsichtlich der Darstellung der Aufhebungsgründe fehlende oder mangelhafte Begründung nicht sanierbar. Der Bw. stellt den Antrag, den Bescheid gemäß § 299 BAO ersatzlos aufzuheben.

Weiters moniert der Bw., laut Bescheid des Bundessozialamtes Steiermark betrage sein Grad der Behinderung 50 vom Hundert (v.H.). Bei der Gesamteinschätzung des Behinderungsgrades habe dem genannten Bescheid zufolge unter anderem eine Wirbelsäulenschädigung im Ausmaß von 20 v.H. Berücksichtigung gefunden. Durch Krankheiten des Steuerpflichtigen verursachte Krankheiten seien außergewöhnlich im Sinne des § 34 EStG und würden aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Unter Krankheit sei eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung oder Heilbetreuung erfordere. Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung müsse nachweislich eine Krankheit vorliegen, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit stehen und diese eine taugliche Maßnahme zur Heilung oder Linderung der Krankheit darstellen. Aufwendungen für ärztlich verschriebene Medikamente zur Heilung oder Linderung einer Krankheit sowie solche für Heil- oder Pflegebehelfe seien jedenfalls als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Betreffend die geltend gemachten Kosten für den Kauf der Matratzen bringt der Bw. vor, von der Verkäuferin sei bestätigt worden, die orthopädische Matratze weise eine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse der Behinderung abgestimmte Beschaffenheit auf. Diese beruhe auf der durch den einzigartigen Bachmurmel-Schnitt und die unterschiedlichen Komfortzonen im Kern bedingten hohen Punktlastizität und der – unabhängig vom Körpergewicht und der Größe – perfekten Körperanpassung. Auch eine ärztliche Bestätigung ordne die Verwendung einer orthopädischen Matratze an. Bei der gegenständlichen Matratze handle es sich um einen Heilbehelf, eine Vermögensumschichtung liege daher nicht vor. Abschließend stellt der Bw. den Antrag, in eventu dem Berufungsbegehren sachlich vollinhaltlich zu entsprechen.

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

#### **1. Aufhebungsbescheid**

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (Abs. 2 der genannten Norm).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (*Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 299 Rz 10).

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a) BAO hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nichträtseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (*Beiser, Steuern*<sup>3</sup>, 357). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Aufhebungsgrund (die Aufhebungsgründe) enthalten sein (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105).

Die Begründung des angefochtenen Bescheides selbst enthält keine Aufhebungsgründe. In dieser wird jedoch auf die Begründung im (neuen) Einkommensteuerbescheid 2007 verwiesen („*Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit ...*“). In der Begründung des Einkommensteuerbescheides wird klar und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass die Kosten für die Zahnregulierung der Tochter des Bw. nicht als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt und die Kosten für die Matratze nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind.

Mit dem in der Begründung des Aufhebungsbescheides enthaltenen Verweis auf die Begründung des gleichzeitig ergangenen Einkommensteuerbescheides 2007 enthält die Begründung des Aufhebungsbescheides (mittelbar) die Aufhebungsgründe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Verweis auf die Begründung eines anderen Bescheides ausreichend, wenn dessen Inhalt dem Bescheidadressaten bekannt ist

(VwGH 17.12.2002, 97/14/0023). Gemäß § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Sowohl der Aufhebungsbescheid als auch der (neue) Einkommensteuerbescheid 2007 sind mit 28. April 2009 datiert. Aufgrund der gesetzlichen Vorgabe, des identen Bescheid-erstellungsdatums und aufgrund des Zustellnachweises steht fest, dass der Aufhebungsbescheid und der Einkommensteuerbescheid gleichzeitig erlassen worden sind und somit im Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheides dem Bw. gegenüber die Aufhebungsgründe bekannt gemacht wurden. Gegenteiliges wurde vom Bw. nicht vorgebracht.

Der bekämpfte Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO enthält somit – über den Verweis auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides - die Aufhebungsgründe. Es bedurfte daher betreffend die Sanierbarkeit diesbezüglicher Begründungsmängel keiner Erwägungen.

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt (*Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 299 Rz 52). Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257).

Dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kommt bei der Ermessensübung eine zentrale Bedeutung zu. Für den Bereich des § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu (VwGH 26.11.2002, 98/15/204). Eine Aufhebung wird in der Regel dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 299 Rz 55).

Die für die Ermessensgestaltung maßgebenden Erwägungen sind in der Begründung des Aufhebungsbescheides anzuführen (VwGH 28.3.2000, 95/14/0133). In der Begründung des Aufhebungsbescheides wird zum Ausdruck gebracht, aufgrund der „*nicht bloß geringfügigen Auswirkung*“ sei die Aufhebung zu verfügen gewesen. Die belangte Behörde hat somit in der Begründung des Aufhebungsbescheides – wenn auch nicht ausführlich – ihre für die Ermessensgestaltung maßgebende Erwägung dargelegt. Das eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung eines bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen

(VwGH 26.11.2002, 98/15/0204). Die sich unter Berücksichtigung der Wiederaufnahmegründe (Zahnregulierung, Matratze) ergebende steuerliche Auswirkung (Festsetzung einer um 20,23% höheren Einkommensteuer) ist keinesfalls geringfügig (vgl. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257), sodass – dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung folgend – die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vorzunehmen war.

Den Verwaltungsakten und auch den Vorbringen des Bw. lassen sich keine Anhaltspunkte entnehmen, die gegen die Aufhebung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides sprechen. Auch aus dem Grundsatz von Treu und Glauben kann für den Bw. nichts gewonnen werden.

Die belangte Behörde hat sich in der Begründung des Aufhebungsbescheides mit der Frage der Billigkeit nicht auseinander gesetzt. Da aber die Behörde nur im Falle der Geringfügigkeit der Aufhebungsgründe Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen gehabt hätte (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257), liegt eine unrichtige Ermessensübung nicht vor.

## 2. Einkommensteuerbescheid 2007 vom 28. April 2009

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 6 können unter anderem Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe bezogener pflegebedingter Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden.

Überdies kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im ausgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Betreffend die ursprünglich geltend gemachten Aufwendungen für die kieferorthopädische Behandlung der am bb geborenen Tochter ist festzuhalten, dass diese Kosten weder mit der Behinderung des Bw., noch mit jener des am cc geborenen Kindes im Zusammenhang stehen. Eine Berücksichtigung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt war daher nicht möglich. Dies wird vom Bw. in seiner Berufung auch nicht bestritten.

Strittig war hingegen, ob die Kosten für die Anschaffung von zwei Matratzen („*Orthopädische Matratze Silvermed*“) und zwei „*Original Alpenkräuter Regenerationseinlagen*“ in der Höhe von € 2.488 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. In dem oben genannten Befundbericht vom 16. September 2008 wird Folgendes ausgeführt: „*Diagnose: BS Deg. Mit Formamenstenose C4-5. Auf Grund dieser Erkrankung ist die Verwendung einer orthopädischen Matratze dringend anzuraten.*“ Im E-Mail vom 14. Mai 2009 führt die AA betreffend die Matratzen Folgendes aus: „*Unsere orthopädische EE Matratze Silvermed bietet durch den einzigartigen Bachmurmel-Schnitt und den unterschiedlichen Komfortzonen im Kern eine hohe Punktelastizität und passt sich perfekt dem Körper an, unabhängig von Körpergewicht und –größe. Diese ergonomische Form des Bachmurmelschnitts ermöglicht eine individuelle Anpassung an den Körper und kann dadurch eine unterstützende Wirkung für einen ausgewogenen Schlaf ermöglichen. Es kann davon ausgegangen werden, dass die orthopädische EE Matratze Silvermed eine spezifische, ausschließlich auf die Bedürfnisse Ihrer Behinderung abgestimmte Beschaffenheit hat, insbesondere, da davon ausgegangen wird, dass der einzigartige Bachmurmel-Schnitt und die unterschiedlichen Komfortzonen im Kern eine hohe Punktelastizität bieten und sich diese dem Körper perfekt anpasst, unabhängig vom Körpergewicht und der Größe.*“

Nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 4.3.2009, 2008/15/0292).

Die Gegenwerttheorie findet dort ihre Grenze, wo durch Aufwendungen kein am Verkehrswert zu messender Gegenwert geschaffen wird. Dies ist etwa dann der Fall, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssten, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (z.B. deren Prothesen, Seh- und Hörlhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für

Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Betreffend die Matratzen und die Regenerationseinlagen ist jedoch nicht erkennbar, inwiefern es sich um behindertenspezifische Vorrichtungen handeln sollte. Den vorgelegten Unterlagen und Bestätigungen lassen sich keinerlei Hinweise dafür entnehmen, dass es sich dabei um individuelle Anpassungen handelt und daher deren Verwendbarkeit vermindert wäre. Im Gegenteil, die Ausführungen im E-Mail vom 14. Mai 2009 bringen klar und eindeutig zum Ausdruck, dass sich die Matratze auf Grund ihrer Beschaffenheit perfekt jedem Körper anpasst und es sich somit weder um eine individuelle noch um eine behindertenspezifische Anfertigung handelt. Die Matratzen und die Einlagen können von nicht behinderten Personen gleichermaßen benutzt werden. Ein Indiz hierfür ist auch der Umstand, dass von der AA zwei Matratzen und zwei Regenerationseinlagen bezogen worden sind.

Unter dem Begriff „Hilfsmittel“ fallen Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Verstümmelung, Verunstaltung oder einem Gebrechen verbundene körperliche oder psychische Beeinträchtigung zu mildern oder zu beseitigen. Darunter fallen beispielsweise Badelifte, Blindenführhunde, Bruchbänder, Hörgeräte, Körperersatzstücke, Krankenfahrstühle, Krücken, orthopädische Behelfe, Prothesen, Rollstühle und Stützapparate (*Müller*, Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 1998, 245). Die verfahrensgegenständlichen Matratzen und Regenerationseinlagen können nicht unter den Begriff „Hilfsmittel“ im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, subsumiert werden. Hinsichtlich dieser Aufwendungen liegt somit eine bloße Vermögensumschichtung vor, die einer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung entgegensteht.

Betreffend die vorgelegte ärztliche Bestätigung (Befundbericht vom 16. September 2008) ist festzuhalten, dass darin lediglich die Verwendung einer orthopädischen Matratze dringend angeraten wird und nicht – wie in der Berufungsschrift ausgeführt – angeordnet wird. Der Befundbericht stellt somit vielmehr eine Empfehlung als eine ärztliche Verschreibung dar. Darüber hinaus wurde der Befundbericht erst nach der Anschaffung der Matratzen und der Einlagen (Übernahme der Waren erfolgte am 21. März 2007) erstellt. Auch aus dem Umstand, dass vom Bw. die gesamten Anschaffungskosten der Matratzen und der Einlagen geltend gemacht wurden, geht hervor, dass vom Sozialversicherungsträger keinerlei Ersatz geleistet worden ist. Auch das ist ein Indiz dafür, dass es sich bei den gegenständlichen Waren nicht um einen Heilbehelf handelt.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Februar 2010