



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Hrn. D, in W, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) der Jahre 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. Hr. D ist im Bundesdienst tätig und bezieht im Jahre 2007 steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) in Höhe von € 44.840,13, im Jahre 2008 in Höhe von € 45.385,31.

Mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 und 2008 übermittelt der Bw. mit 2. Jänner 2009 einen Antrag, als außergewöhnliche Belastungen „*Selbstbehalte* für Sehbehelfe (2007), orthopädische Schuhe (2007, 2008), Medikament Thioctacid (2008), Hörgeräte und Zubehör (2008), Kosten für Arzt ohne Kassenvertrag (2007), medizinische Meßstreifen (2007 und 2008)“ berücksichtigen zu wollen, weiters die Kosten von € 3.888 (Nachrüstung zu bestehendem Aufzug) als außergewöhnliche Belastung geltend machen zu können.

Als Sonderausgaben werden vom Bw. in Summe € 8.789,02 erklärt, die Höhe der außergewöhnlichen Belastung beläuft sich in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 auf € 1.650,28.

Für das Kalenderjahr 2008 gibt der Bw. unter der Position Sonderausgaben € 5.246,36, als außergewöhnliche Belastung den Betrag von € 8.582,64 bekannt.

Das Finanzamt erlässt mit 30. Jänner 2009 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007.

Der Bescheid trägt folgende Begründung:

„Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 6.209,83 nicht übersteigen. Topf-Sonderausgaben werden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400 überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen“.

Mit 4. Februar 2009 erhebt der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007.

Zum einen sei in die Einschleifformel der falsche Betrag (€ 730) eingesetzt worden, da die „außergewöhnlichen Belastungen“ „wenigstens zum Teil ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen gewesen wären“. Als Sonderausgaben beantragte der Bw. den Betrag von € 4.703,02. Der Betrag von € 4.086 soll als Sonderausgaben bei der Gattin des Bw. Berücksichtigung finden. In einem Ersuchen um Ergänzung vom 10. Februar 2009 wird der Bw. ersucht, die beantragten Kosten belegmäßig nachzuweisen:

Um die Krankheitskosten bzw. die Hilfsmittel und Behandlungskosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigen zu können, sei eine Bescheinigung vom Bundessozialamt über eine Behinderung oder ein Bescheid über Erhalt von Pflegegeld vorzulegen.

Betreffend der beantragten Aufzugskosten werde der Bw. ersucht bekannt zu geben, welchen unmittelbaren Bezug diese zur Krankheit des Bw. aufweisen.

Mit 23. Februar 2009 wird das Ersuchen um Ergänzung dahingehend beantwortet, als ausgeführt wird, dass nicht ersichtlich sei, dass die Kosten ohne Abzug eines Selbstbehaltes nur bei Vorliegen einer Bescheinigung des Bundessozialamtes oder eines Pflegegeldbescheides eine Berücksichtigung finden können.

Die Ausgaben den Lift betreffend seien irrtümlich als außergewöhnliche Belastung beantragt worden, da der Bw. übersehen habe, dass Kosten ohne Selbstbehalt nur im Zusammenhang mit einer Bescheinigung einer Behinderung berücksichtigt werden können.

Mit 28. Juli 2009 ergeht eine Berufungsvorentscheidung das Jahr 2007 betreffend: Jene Aufwendungen für Arbeitsmittel (€ 244,25) für welche keine Belege vorgelegt wurden, konnten nicht anerkannt werden.

Mit 12. August 2009 wird der Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2007 vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Es werden Belege über „Werbungskosten-Aufwendungen“ nachgereicht für ein Werk, „welches noch nicht fertig gestellt werden konnte“.

Im Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 vom 28. Juli 2009 werden die Kosten betreffend des Aufzug als Sonderausgaben gem. § 18 EStG berücksichtigt, sie stellten keine außergewöhnliche Belastung dar. Die als außergewöhnliche Belastung beantragten Beträge

unterliegen dem Selbstbehalt, da keine Behinderung vorliege. Die Aufwendungen für Arbeitsmittel, denen keine Einnahmen gegenüberstanden (freiberufliche Tätigkeit ohne Einnahmenerzielung), konnten nicht berücksichtigt werden.

In der Berufung vom 3. August 2009 gegen oben angeführten Bescheid führt der Bw. aus dass „der Aufzug zur Bewirtschaftung der beiden Wohnebenen“ des Hauses unbedingt notwendig, und die Belastung daher außergewöhnlich sei.

Im Übrigen seien die als außergewöhnlichen Belastungen beantragten Aufwendungen auch ohne Behinderung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abzugsfähig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für das Kalenderjahr 2007 hat das Finanzamt in seinem nunmehr vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz bekämpften Bescheid als Sonderausgaben gem. § 28 EStG die beantragten Personenversicherungen im Ausmaß von € 1.297,36, sowie die Ausgaben für Sanierung von Wohnraum, im nachgewiesenen Ausmaß, in Höhe von € 4.906,89 (Einbruchschutz) zum Abzug zugelassen. Die Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von € 244,25 wurden nicht zum Abzug zugelassen. Die unter Kennzahl 476 der Erklärung eingetragenen € 1.650,28, außergewöhnliche Belastung beliefen sich unter dem Selbstbehalt. Hinsichtlich der Aufwendungen betreffend außergewöhnliche Belastungen wurde vom Finanzamt darauf hingewiesen, dass diesbezüglich ein Selbstbehalt die Höhe von € 6.240,62 bestehe.

Für das Kalenderjahr 2008 wurden vom Finanzamt im nunmehr vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz bekämpften Bescheid als außergewöhnliche Belastungen € 4.291,39 zum Abzug zugelassen. Die im Schreiben vom 2. Jänner 2009 begehrten Kosten des Aufzuges in Höhe von € 3.888 lt. Übermittelten Rechnung vom 4. 8. 2008, Liftservice – Aufzüge („Lichtergitter“) wurden vom Finanzamt in dieser Höhe als Sonderausgaben zum Abzug zugelassen und nicht als außergewöhnliche Belastung bei Behinderung, da der Bw. selbst vermeint hat dass eine Behinderung im Sinne des § 35 EStG 1988 bei ihm nicht gegeben sei.

Außergewöhnliche Belastung: § 34 EStG bestimmt:

§ 34. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

- (3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.
- (4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 in Verbindung mit Abs 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt [...]

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit (vgl. die für den UFS nicht verbindlichen LStR 2002 Rz 816).

Aufwendungen sind nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse (Maßgeblichkeit des gesamten wirtschaftlichen Einkommens unter Berücksichtigung des Familienstandes) und gleicher Vermögensverhältnisse (Maßgeblichkeit des mit dem Verkehrswert anzusetzenden gesamten Vermögens) erwachsen. Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln (vgl. die für den UFS nicht verbindlichen LStR 2002 Rz 827).

Das Tatbestandsmerkmal "außergewöhnlich" erfordert, dass es sich um Aufwendungen handeln muss, die in den besonderen Verhältnissen des einzelnen oder wenigstens einer kleinen Minderheit von Steuerpflichtigen begründet sind. Somit können Ereignisse, die bei der überwiegenden Mehrheit der in gleichen Verhältnissen lebenden Steuerpflichtigen eintreten, nicht gemäß § 34 berücksichtigt werden. Es darf sich auch nicht um eine im täglichen Leben typische Erscheinung handeln. Das Tatbestandsmerkmal Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar § 34 Abs 2 Tz 1).

Für das Jahr 2008 begeht der Bw. die Kosten des Aufzuges als außergewöhnliche Belastung mit dem Hinweis, dass er auf Grund der Bestimmungen des WAZG 2006 aus rechtlichen Gründen gezwungen sei, zusätzliche Sicherheitseinrichtungen einzubauen. Die diesbezüglichen Ausgaben belasteten, gemeinsam mit den übrigen Ausgaben, seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit außergewöhnlich.

Dazu ist seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz darauf hinzuweisen, dass der Einbau einer Sicherheitseinrichtung in einen Aufzug das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit nicht erfüllt, da sie bei einer überwiegenden Mehrheit der in gleichen Verhältnissen lebenden Steuerpflichtigen eingetreten sind. Die Aufzugskosten wurden vom Finanzamt als Sonderausgaben zum Abzug zugelassen. Die Zuordnung ist richtig erfolgt. Die

Zuordnung als Sonderausgaben steht einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegen.

Hinsichtlich des Antrages bei den Erklärungen auf Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2007 und 2008, die unter Kennzahl 476 vom Bw. eingetragenen Beträge richtigerweise dort, und nicht unter Kennzahl 730 (außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt) zu erfassen sind, wird darauf hingewiesen, dass die derart begehrte Einordnung der Ausgaben für eine Zuordnung einer außergewöhnlichen Belastung bei einer Behinderung vorgesehen ist, der Bw. aber in Beantwortung des Vorhaltes darauf hingewiesen hat, dass bei ihm eine diesbezüglich relevante Behinderung nicht gegeben ist. Gleches trifft für das Jahr 2008 für die beantragte Berücksichtigung der Aufzugsinvestitionen unter Kennzahl 439 (außergewöhnliche Belastung bei Behinderung) zu, wo der Bw. im Ersuchen um Ergänzung von einem Irrtum bei Berücksichtigung der Ausgaben mit dem Hinweis auf Eintragung des Betrages als Behinderung gesprochen hat.

Weiters begeht der Bw. in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 dass als außergewöhnliche Belastung „wenigstens ein Teil ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen (gewesen) wäre“, gibt aber auch in der Beantwortung des Vorhaltes das Jahr 2007 betreffend keinerlei Hinweise, welcher Art die begehrte Außergewöhnlichkeit gewesen sei. Im Jahre 2008 wurden vom Finanzamt € 4291,39 als außergewöhnliche Belastung Kennzahl 730 (mit Selbstbehalt) berücksichtigt.

Nun begeht der Bw. eine Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes (Berufung gegen Einkommensteuerbescheid 2008), führt dabei jene ihn betreffenden Ausgaben für Hörgeräte an (€ 4.683 und andere), welche das Finanzamt als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt hatte.

Zur Frage der Geltendmachung von Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes:

Hat ein Steuerpflichtiger Aufwendungen durch eine körperliche oder geistige Behinderung, sind gemäß § 4 der zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr. 303/1996, nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß (dh. ohne Abzug eines Selbstbehaltes) zu berücksichtigen.

Unter Kosten der Heilbehandlung im Sinn der o. a. Bestimmung versteht man z.B. Kosten für den Arzt, das Spital, für ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Medikamente sowie damit in Zusammenhang stehende Fahrt- und Transportkosten im tatsächlichen Ausmaß bzw. in Höhe des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2009, § 35 Rz 27).

Krankheitskosten, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung steht, können neben den Pauschbeträgen des § 35 Abs. 3 EStG 1988 bzw. den tatsächlich aus der Behinderung erwachsenden Kosten nur nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 (d.h. nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988) berücksichtigt werden (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Stichwort "Behinderte"; Doralt, EStG¹¹, § 35 Tz 9, sowie die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Es kommt somit darauf an, ob es sich bei den begehrten Aufwendungen um Krankheitskosten handelt, die auf eine Erkrankung zurückgehen, die mit einer Behinderung in einem ursächlichen Zusammenhang steht oder nicht (vgl. z.B. UFS 13.10.2004, RV/1306-W/04; UFS 27.9.2006, RV/0006-G/06; UFS 10.6.2008, RV/0510-L/08).

Diesbezüglich hat der Bw. in Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung darauf hingewiesen, dass er übersehen habe, „*dass tatsächliche Kosten ohne Selbstbehalt im Rahmen von außergewöhnlichen Belastungen nur im Zusammenhang mit einer bescheinigten Behinderung berücksichtigt werden können*“.

Ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes können jedoch gem. § 34 Abs. 6 EStG 1988 nur bestimmte Kosten aus dem Titel einer Behinderung geltend gemacht werden. Voraussetzung dafür ist, dass der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung aufweist (§ 35 Abs. 1 EStG 1988).

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbstätigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Eine diesbezügliche Bescheinigung hat der Bw. jedoch im Verfahren nicht vorgelegt. Im Vorhalt vom 10. Februar 2009 wurde er dazu aufgefordert.

Da beim Bw. keine Behinderung im Sinne der obigen Ausführungen vorliegt bzw. er einen Nachweis über eine vorliegende Behinderung dem Finanzamt gegenüber nicht erbracht hat, war die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

Die vom Bw. als „Aufwendungen für Arbeitsmittel“ erklärten Ausgaben in Höhe von € 244,25 betreffen, wie der Bw. im Antrag auf Entscheidung ausgeführt hat Aufwendungen für Rechnerzubehör für Internetnachforschungen im Zusammenhang mit der Herausgabe eines Lehrbuches, welches noch nicht fertig gestellt werden konnte.

Aus den dem Finanzamt übermittelten Rechnungen ergibt sich, dass es sich dabei im einzelnen um eine Druckerpatrone, ein McAfee Virenschutzprogramm, ein Audiostereoerlängerungskabel, Canon Fotopapier, einen Canon Drucker, ein USB Kabel, DVD-RW bzw. CD-RW Medien, einen USB Vierfachverteiler, und die im Zusammenhang mit dem Kauf angefallene und zu bezahlende Beratungsarbeitszeit gehandelt hat, wobei es sich bei diesen Ausgaben um Anschaffungen gehandelt hat, welche einerseits auch einen Bezug zu

den Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung aufweisen, und bei den vom Bw. diesbezüglich übermittelten Rechnungen der Hinweis auf den Bw. als Käufer fehlt. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen.

Da der Bw. zum einen den Zusammenhang mit einer Einnahmenerzielung nur behauptet hat, es sich bei den getätigten Ausgaben um solche gehandelt hat, welche im Zusammenhang mit den Ausgaben der Lebensführung stehen, und der Bw. auf den übermittelten Rechnungen als Käufer nicht aufscheint, konnten der rechtlichen Beurteilung des Finanzamtes in diesem Punkt seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht erfolgreich entgegengetreten werden.

Was den Hinweis des Bw. in seiner Berufung vom 4. Februar 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2007 betrifft, dass ein Höchstbetrag im Ausmaß von € 2.920 für Sonderausgaben nicht existiere, wird auf die diesbezügliche § 18 Abs. 3 Z. 2 des EStG 1988 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. März 2010