



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E., gegen den Bescheid des Finanzamtes XY, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die im Jahr 1958 geborene Berufungswerberin (idF Bw) ist Pensionistin. Sie machte im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 näher aufgeschlüsselte Aufwendungen als Sonderausgaben (Kirchenbeitrag), Werbungskosten (Italienischkurs für Anfänger plus Fahrtkosten sowie Aufwendungen für einen Fachvortrag „Arbeitnehmerveranlagung“ und Aufwendungen für die „Erstellung Arbeitnehmerveranlagungen“) und außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten inkl. Fahrtkosten) geltend.

Das Finanzamt forderte die Bw mittels Vorhalt auf, die geltend gemachten Sonderausgaben Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen belegmäßig nachzuweisen. Weiters führte es aus:

„Sprachausbildungen sind dann abzugsfähig, wenn man die Sprache im Beruf benötigt. Ein Standardkurs für eine Fremdsprache, bei dem nicht die Vermittlung eines berufsspezifischen Wissens erfolgt, führt grundsätzlich zu keinen Werbungskosten. Bitte geben Sie bekannt, warum die Werbungskosten f.d. Italienischkurs Ihrer Meinung nach Werbungskosten darstellen sollten.

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des/der Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind allerdings Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit. Sie werden ersucht, alle geltend gemachten Krankheitskosten belegmäßig nachzuweisen (Zahlungsbelege, Ordinationsbesuchsbestätigungen, Honorarnoten usw.). Auch die Gründe der ärztlichen Konsultationen sind bekannt zu geben. Sollten Sie diesem Ersuchen nicht bis zur gesetzten Frist nachkommen, wird es zu Abweichungen gegenüber Ihren Erklärungsangaben kommen.“

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte die Bw zahlreiche Belege vor. Die Bw führte dabei zu den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen aus, es handle sich bei den Konsultationen der einzelnen Ärzte und Spezialisten allesamt um Behandlungen von Krankheiten und Beschwerden. Betreffend den von ihr besuchten Sprachkurs führte sie aus, sie sei nach ihrer „Zwangspensionierung“ sowie aufgrund des Umstandes, dass ihr Sohn noch in Schulausbildung stehe, bestrebt, für eine Aufbesserung des Familieneinkommens zu sorgen. Aufgrund des aufstrebenden Tourismus in ihrer Wohnregion sei ihr vom AMS sowie vom Tourismusbeauftragten versichert worden, dass sie durch die Erlangung weiterer Fremdsprachenkenntnisse – hier sei konkret Italienisch genannt worden – durchaus ein Betätigungsfeld erlangen könne. Mit dem besuchten Kurs seien die notwendigen Grundkenntnisse erlangt worden.

Weiteres übermittelte die Zahnärztin der Bw die Kopie eines die Zahnbehandlung der Bw betreffenden Beleges (Karteikarte?), aus welcher die Daten 14.2.2006 und 6.10.2006, die Art der Behandlung (Stiftaufbau), die bezahlten Kosten (600 €) und die Unterschrift der Zahnärztin ersichtlich sind.

Mit dem nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid wick das Finanzamt teilweise von der Erklärung der Bw ab. Zur Begründung führte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid sowie in einer ergänzenden Bescheidbegründung aus:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.700,48 € nicht übersteigen.“

„Umschulungskosten sind dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn durch die Maßnahmen der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht und eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes angestrebt wird. Da derzeit nicht abzusehen ist, ob bzw wann Sie aufgrund des Italienischkurses künftig Einnahmen erzielen werden, können die Kosten, die damit in Zusammenhang stehen, DERZEIT nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Sollten Sie in Zukunft jedoch eine Tätigkeit ausüben, in welcher Ihre Fremdsprachenkenntnisse erforderlich sind, und Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielen, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar, das innerhalb von 5 Jahren zu Bescheidänderungen gemäß § 295a BAO der Jahre, in denen die Umschulungskosten bezahlt wurden, führt. Die Aufwendungen für die Erstellung der Arbeitnehmerveranlagung stellen nicht Werbungskosten, sondern Sonderausgaben dar. Mangels geeigneter Nachweisführung (trotz schriftlicher Aufforderung) wurden folgende als Krankheitskosten beantragte Aufwendungen nicht anerkannt: Mastercardzahlungen in Apotheken (keine Bezeichnung der gekauften Medikamente, keine Zahlungsdaten bekannt gegeben), Dr. P., Dr. ... (für die o.a. Ärzte wurden trotz schriftlicher Aufforderung keine

Ordinationsbesuchsbestätigungen vorgelegt). Die Ausgaben für den Kauf eines Brillenetuis stellen keine außergewöhnliche Belastung sondern Kosten der privaten Lebensführung dar, welche gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind."

Die Bw erhob gegen diesen Bescheid Berufung, wobei sie sich gegen die Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Krankheitskosten wendete. Sie lege die vom Finanzamt vermissten Nachweise mit der Berufung neuerlich vor und zwar:

- Kopie der entsprechenden Mastercardabrechnungen (vier Seiten)
- Aufstellung der BVA über geleistete Behandlungsbeiträge unter Angabe der konsultierten Ärzte bzw Einrichtungen zum Nachweis der geltend gemachten Fahrtkosten. Zu den geltend gemachten Kosten der zahnärztlichen Behandlung (Sanierung Stichtzahn 600 € plus Fahrtkosten 297,16 €) sei anzumerken, dass der Originalbeleg über den Betrag von 600 € leider in Verlust geraten sei. Da jedoch die Aufstellungen der BVA über geleistete Behandlungsbeiträge sehr wohl die entsprechenden Sitzungen wiedergäben, könnten diese Kosten zumindest das Kriterium der Glaubhaftmachung erfüllen. Sie beantrage daher die erneute Bearbeitung ihrer Arbeitnehmerveranlagung unter Berücksichtigung der vorgebrachten Einwände.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, in welcher es einen Teil der geltend gemachten Krankheitskosten zusätzlich als außergewöhnliche Belastung (allerdings insgesamt nach wie vor unter dem Selbstbehalt) berücksichtigte. Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.700,48 € nicht übersteigen.

Die Mastercardzahlungen in den Apotheken in\_V. sowie in in\_U. konnten nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, da aus den Zahlungsbelegen nicht hervorgeht welche Waren eingekauft wurden. Somit fehlt für die Beurteilung einer außergewöhnlichen Belastung die im § 34 Einkommensteuergesetz geforderte Zwangsläufigkeit. Die Aufwendungen für den Zahnarzt Dr. P. wurden nicht anerkannt, da der belegmäßige Nachweis über die Zahlung fehlt. Aus den Aufzeichnungen der BVA ist nicht ersichtlich wann die einzelnen Sitzungen beim Zahnarzt abgehalten wurden. Die Fahrtkosten finden ebenfalls keine Anerkennung."

Die Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wobei sie ausführte, sie wiederhole ihren in der Berufung gestellten Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und verweise diesbezüglich auf die geführte Korrespondenz sowie die „übermittelten Unterlagen, Belege, Ausführungen und Glaubhaftmachungen“. In der Beilage zur Berufung schloss die Bw ihre Vorhaltsbeantwortung sowie die Aufstellung über die geltend gemachten Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen an.

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

Die Bw wendet sich in ihrer Berufung lediglich gegen die (teilweise) Nichtanerkennung der außergewöhnlichen Belastungen. Nach der Begründung der Berufungsvorentscheidung sowie nach der Aktenlage anerkannte das Finanzamt lediglich die Aufwendungen für die Mastercard-zahlungen in der A. Apotheke sowie in der T.-Apotheke, die Kosten von 5 Fahrten zur A. Apotheke, die Aufwendungen für ein Brillenetui und die Aufwendungen für die Behandlung bei Dr. P. (Sanierung Stiftaufzahn) samt Fahrtkosten nicht als außergewöhnliche Belastungen. Es unterlief dem Finanzamt dabei jedoch offensichtlich ein Rechenfehler (außergewöhnliche Belastung von 1.078,81 € anstatt richtig wohl 1.115,29 €). Diese Aufwendungen stehen daher noch in Streit.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den die Bw betreffenden Akt des Finanzamtes und die darin enthaltenen Schriftsätze und Urkunden.

Danach *steht folgender Sachverhalt fest:*

Die Bw hat im Jahr 2006 bei der Zahnärztin Dr. P. die Sanierung eines Stiftezahnes vornehmen lassen. Diese Sanierung dauerte von 18.1.2006 bis 6.10.2006. Das Honorar der Zahnärztin betrug 600 €. Insgesamt waren 17 Zahnarztbesuche im Jahr 2006 erforderlich; es waren 17 Fahrten zu Dr. P. erforderlich.

Die Bw hat im Jahr 2006 fünf Zahlungen in Apotheken mittels Mastercard geleistet. Dabei handelt es sich um folgende Zahlungen:

Mastercard A. Apotheke	24.3.2006	61,88
Mastercard A. Apotheke	12.8.2006	57,40
Mastercard A. Apotheke	22.12.2006	74,00
Mastercard A. Apotheke	21.10.2006	36,80
Mastercard T.-Apotheke	27.11.2006	70,34

Es ist nicht feststellbar, was Gegenstand dieser Zahlungen war, somit was die Bw bei den genannten Einkäufen erworben hat.

Sechs Fahrten zur A. Apotheke um Jahr 2006 waren durch den Kauf von Medikamenten veranlasst; anlässlich einer Fahrt am 27.4.2006 wurden zwei Medikamente besorgt.

Vier Fahrten zur A. Apotheke beziehen sich auf die Einkäufe mittels Mastercard.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass die Bw im Jahr 2006 ein Brillenetui um 9,90 € erworben hätte.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende *Beweiswürdigung*:

Im Hinblick auf die von Dr. P. übermittelte Belegkopie, welche den Namen der Bw, die Daten 14.2.2006 und 6.10.2006, die Art der Behandlung (Stiftaufbau), die bezahlten Kosten (600 €) und die Unterschrift der Zahnärztin enthält, kann kein Zweifel daran bestehen, dass die Bw im Streitjahr die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 600 € für die Behandlung bei Dr. P. (Sanierung Stiftaufbau) zu tragen hatte.

Ebenso bestehen keine Zweifel daran, dass die Bw tatsächlich 17 Zahnarztbesuche wahrzunehmen hat. Die von Dr. P. angeführte Daten (14.2. und 6.10.) finden in den Angaben der Bw Deckung. Aus dem Umstand, dass diese Termine rund sechs Monate auseinander liegen ist im Einklang mit der Lebenserfahrung erkennbar, dass offenbar wiederholte Behandlungen notwendig waren. Es ist allgemein bekannt, dass bei Zahnsanierungen wiederholte Behandlungstermine üblich sind. Hinzu kommt (wie das Finanzamt laut Aktenlage eruiert hat) dass sämtliche von der Bw angegebenen Behandlungstermine an Wochentagen liegen, an denen Dr. P. ordiniert.

Die Bw hat trotz Vorhaltes im angefochtenen Bescheid und in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkäufe in der A. Apotheke und in der T.-Apotheke keine Belege vorgelegt, aus welchen ersichtlich wäre, was sie in diesen Apotheken gekauft hat. Vorgelegt wurden lediglich Mastercard-Abrechnungen betreffend die Einkäufe in der A. Apotheke. Aus diesen ist jedoch jeweils nur das Datum des Einkaufes und der gezahlte Betrag ersichtlich. Nähere Feststellungen über den Gegenstand der Einkäufe waren daher nicht möglich.

Die Feststellungen zu den Fahrten zur A. Apotheke gründen sich auf die von der Bw vorgelegte Aufstellung der bezahlten Rezeptgebühren (sieben Rezepte an sechs Termine) sowie auf die Aufstellung der Bw, in welcher die Fahrtkosten iZm Rezeptgebühren und iZm Zahlungen mit Mastercard angesetzt wurden.

Mangels Vorlage eines entsprechenden Beleges konnten die Aufwendungen für den Erwerb eines Brillenetuis nicht festgestellt werden.

## Rechtlich folgt daraus:

§ 34 EStG bestimmt:

(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 bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro .....	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro .....	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro .....	10%.
mehr als 36 400 Euro .....	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Die Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig.

Liegt eine Krankheit vor, so sind unter anderem abzugsfähig:

- Arzt- und Krankenhaus honorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat,
- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder)
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw ins Spital, weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person.

Da die Einkäufe mittels Mastercard in den Apotheken nicht eindeutig als Krankheitskosten feststellbar waren, können diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Die geltend gemachten Fahrtkosten iZm den genannten Einkäufen mittels Mastercard waren nicht, die doppelt geltend gemachten Fahrkosten am 27.4.2007 nur einfach zu berücksichtigen.

Mangels Nachweises des Entstehens der Aufwendungen waren die Aufwendungen für ein Brillenetui nicht zu berücksichtigen.

Geltend gemachte außergewöhnliche Belastungen:	2.368,37 €
Nicht zu berücksichtigende Aufwendungen:	
Mastercard A. Apotheke	61,88 €
Mastercard A. Apotheke	57,40 €
Mastercard A. Apotheke	74,00 €
Mastercard A. Apotheke	36,80 €
Mastercard T.-Apotheke	70,34 €
Fahrtkosten fünf Fahrten á 9,12 €	45,60 €
Brillenetui	9,90 €
außergewöhnliche Belastung laut Berufsentscheidung:	<b>2.012,45 €</b>

Hinsichtlich Werbungskosten und Sonderausgaben wird auf die Begründung des angefochtenen Bescheides verwiesen.

Die Berufung erweist sich somit zum Teil als berechtigt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. Februar 2008