



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Pensionistin, 1120 Wien, Adresse1, vom 1. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 5. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) machte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für 2005 neben nicht strittigen Sonderausgaben auch außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 2.579,30 geltend. (Aus einem aktenkundigen Schreiben der Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau geht hervor, dass der Bw. von den geltend gemachten Zahnarztkosten in Höhe von € 2.979,00 € 399,70 erstattet wurden.) Für das Jahr 2005 stellte das Bundessozialamt über Antrag der Bw. rückwirkend eine Erwerbsminderung in Höhe von 50% fest.

Im Einkommensteuerbescheid wurden die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten unter Hinweis darauf, dass diese den gesetzlich vorgesehenen Selbstbehalt in Höhe von € 5.746,47 nicht übersteigen, außer Ansatz gelassen. Das Finanzamt berücksichtigte neben dem Freibetrag wegen eigener Behinderung gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 auch einen Pauschbetrag nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von € 504,00.

Die Bw. erhaben gegen die Nichtberücksichtigung der Zahnarztkosten Berufung:

„Außergewöhnliche Belastungen sind laut Gesetz Krankheitskosten, worunter auch Kosten für Zahnersatz bzw. Zahnbehandlung fallen. Führt eine Krankheit zu einer Behinderung von mindestens 25%, ist keine Kürzung um den Selbstbehalt vorzunehmen. Bei mir besteht eine Behinderung von 50%, Behinderungenpassnummer des Sozialamtes 00000. Daher haben die belegten Kosten für den Behandlungszeitraum 6/05 nach Abzug der Rückvergütung der VAEB ihren Niederschlag im Einkommensteuerbescheid 2005 mit € 2.579,30 zu finden.“

Außerdem wurde die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 berechnet, nicht nach dem Einkommensteuertarif 2005. Ich bitte um Berücksichtigung der aufgetretenen Fehler.“

Das Finanzamt beschaffte sich Kopien des Antrages und des auf Grund einer Ende 2007 erfolgten Untersuchung abgefassten Sachverständigengutachtens vom Bundessozialamt.

Auf Seite 3 des Sachverständigengutachtens wird unter „Beurteilung und Begründung“ angeführt: „Art der Gesundheitsschädigung: Zustand nach Brustkrebs, Wahl dieser Positionsnummer mit dem unteren Rahmensatz, da Brusterhaltende Operation und ohne Rezidiv“, Höhe der MdE: 30%.

In der Folge geht das Gutachten auch auf die beantragten, jedoch für die Feststellung der Erwerbsminderung nicht bedeutsamen Leiden ein und bietet jeweils eine Begründung, warum das jeweilige Leiden für die Feststellung der Erwerbsminderung nicht ausschlaggebend war.

Auf Grund eines weiteren Antrages der Bw. wurde eine rückwirkende Bestätigung des Bundessozialamtes über den Grad der Behinderung von 50% für den Zeitraum 2001 bis 2006, Landesstelle Wien, in Kopie vorgelegt.

Das Finanzamt gab der Berufung keine Folge:

„Als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 der Verordnung des Bundesministerium für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern alle diese Ausgaben im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.“

Laut angefordertem Befundbericht des Bundessozialamtes, Landesstelle Wien ist ersichtlich, dass die Kosten der Zahnbehandlung (Zahnersatz) in keinem Zusammenhang mit der eigenen Behinderung stehen, sie müssen deshalb als Krankheitskosten mit Selbstbehalt (§ 34 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1988) gewertet werden.

Die Einkommensteuer wurde nach dem Einkommensteuertarif 2005 ermittelt, die gesetzliche Grundlage für die Ermittlung der Einkommensteuer findet sich im Einkommensteuergesetz

1988 (EStG 1988), Aktualisierung des Absatzes 1: Bundesgesetzblatt I 57/2004 ab 2005,
§ 124b Z 98.“

Die Bw. erhab „Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz“, die das Finanzamt zu Gunsten der Bw. in einen Vorlageantrag gem. § 276 BAO umdeutete. Die Eingabe wurde wie folgt begründet:

„Sie zitieren das BGBl. Nr. 303/1996 (in Kopie beigelegt) wo eindeutig definiert ist, daß Krankheitskosten bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% nach Abzug des Selbstbehaltens gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind. Da bei mir eine Behinderung von 50% (Behindertenpass Nr. 00000) vorliegt, sind meine Krankheitskosten im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Gleichzeitig lege ich Kopien des Steuerbuches 2005 vor, wo auf Seite 51, letzter Absatz, dies eindeutig hervorgeht. Ebenso 2 Kopien der Arbeiterkammer Wien mit gleicher Definition.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Anwendung des für 2005 gesetzlich vorgesehenen Einkommensteuertarifes

Zur – ohne jeglichen Nachweis – aufgestellten Behauptung, das Finanzamt habe der Steuerberechnung einen **unrichtigen Tarif** zu Grunde gelegt, was die Bw. anscheinend aus der Zitierung des EStG 1988 abzuleiten scheint, ist Folgendes klarzustellen.

Für die Berechnung der Einkommensteuer des Jahres 2005 hatte das Finanzamt das Einkommensteuergesetz 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2005 gültigen Fassung anzuwenden. Im gegenständlichen Fall war dies die Fassung nach dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57.

Wie sich aus der im Bescheid dargelegten Berechnung $[(40.856,42 - 25.000) \times 11.335,00 / 26.000 + 5.750,00]$ eindeutig erkennen lässt, wurden darin die erst ab der Veranlagung 2005 vorgesehenen Freibeträge, Vervielfältiger und Hinzurechnungsbeträge gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 angewandt.

Die Berechnung der Einkommensteuer ist daher gesetzmäßig erfolgt. Das diesbezügliche Berufungsbegehren erwies sich somit als unbegründet.

2. Ansatz der Zahnrätkosten mit oder ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltens

Strittig ist, ob die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Zahnrätkosten **ohne** Berücksichtigung eines **Selbstbehaltens** gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 **oder** erst **nach** Berücksichtigung eines solchen **anzusetzen sind**.

Fest steht, dass für die Bw. vom Bundessozialamt für das Jahr 2005 eine Erwerbsminderung in Höhe von 50% festgestellt wurde. Ablichtungen des Antrages der Bw. und des Sachverständigengutachtens des Bundessozialamtes liegen in den Veranlagungsakten auf.

Aus dem Sachverständigengutachten ergibt sich als für die Einstufung bedeutsame Krankheit der Bw. ausschließlich ihr Zustand nach einer Brustkrebsoperation. Die anderen von der Bw. für die Einstufung angeführten Krankheiten beurteilte das Bundessozialamt dagegen als nicht maßgeblich für die Feststellung einer Erwerbsminderung.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 legt fest, welche Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden können.

Im vorliegenden Fall kommen nur „Aufwendungen im Sinne des § 35, die anstelle der dort vorgesehenen Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit die aus diesem Grund bezogenen pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) überschritten werden, in Frage.

Weiters wird im § 34 Abs. 6 EStG 1988 der Bundesminister für Finanzen zur Erlassung einer Verordnung darüber ermächtigt, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Im § 35 Abs. 3 EStG 1988 werden die je nach dem Grad der Behinderung vorgesehenen Pauschbeträge angeführt (z.B.: 50%: € 243,00) und im Abs. 5 wird die Möglichkeit eingeräumt, statt der vorgesehenen Pauschbeträge die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend zu machen.

Auch aus der Verordnung (=VO) des Bundesministers für Finanzen zu den §§ 34 und 35 EStG 1988, BGBl. 1996/303 in der ab 1998 gültigen Fassung, BGBl. II 1998/91, ergibt sich schon aus § 1 der VO eindeutig, dass ausschließlich Aufwendungen aus einer körperlichen oder geistigen Behinderung des Bw. oder seines (Ehe)Partners sowie von Kindern geregelt werden. Eine Behinderung im Sinne der Verordnung liegt nur vor, wenn das Ausmaß der Erwerbsminderung mindestens 25% beträgt.

Zweifelsohne wurde bei der Bw. im Jahr 2007 vom Bundessozialamt eine Erwerbsminderung in Höhe von 30% festgestellt. Begründet wurde dies mit dem Hinweis auf den Zustand nach Brustkrebs, wobei der untere Rahmensatz mit der brusterhaltenden Operation und dem Zusatz „ohne Rezidiv“ (Rezidiv bedeutet Rückfall bzw. Wiederauftreten einer Krankheit, *Pschyrembel*, Klinisches Wörterbuch 260. Auflage, 1579) begründet wurde. Auf Grund des

Antrages, die Erwerbsminderung rückwirkend festzustellen, wurde der Bw. vom Bundessozialamt im Jahr 2008 ohne eine nähere Begründung für die Jahre 2001 bis 2006 eine Behinderung von 50% bestätigt.

Andere von der Bw. angeführte Erkrankungen, wie z.B. Polypenabtragungen oder Basaliomentfernung (Basaliom ist lt. *Pschyrembel*, Klinisches Wörterbuch 260. Auflage, 193, ein Hauttumor) wurden für die Einstufung der Behinderung als nicht maßgeblich beurteilt.

Aufwendungen, die durch die Krankheit, die zur festgestellten Erwerbsminderung führte, verursacht wurden, hat die Bw. jedoch keine geltend gemacht. Dass die Zahnbehandlungskosten bzw. die Kosten für Zahnersatz durch die Brustkrebskrankung der Bw. (mit)verursacht worden wären, wurde von der Bw. nicht behauptet und ergeben sich aus dem dem UFS vorliegenden Gutachten des Bundessozialamtes auch keinerlei Hinweise.

Da die Zahnbehandlungs- bzw. Zahnersatzkosten nicht durch die vom Bundessozialamt festgestellte Behinderung verursacht wurden, konnten diese Aufwendungen nur **nach Berücksichtigung** des gesetzlichen **Selbstbehalt**es abgezogen werden.

Diese Rechtsauffassung wird im Übrigen auch im Steuerjahrbuch 2005, von dem die Bw. der Behörde die maßgeblichen Seiten in Kopie vorlegte, vertreten: „Krankheitskosten können auch im **Zusammenhang mit einer Behinderung** (mindestens 25%) anfallen und als Kosten der Heilbehandlung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes geltend gemacht werden.“

Die im abgelichteten Artikel „Holen Sie sich Bares vom Finanzminister, Autor Franz Gumpinger, vertretene Auffassung „Bei einer festgestellten Erwerbsminderung (Behinderung) von mindestens 25%, gibt es keinerlei Selbstbehalt“ findet im Einkommensteuergesetz und in der dazu erlassenen Verordnung keine Deckung.

Die vom Finanzamt vertretene Auffassung, wonach der Selbstbehalt von Krankheitskosten nur dann nicht berücksichtigt werden darf, wenn diese mit der Behinderung im Zusammenhang stehen, wurde im Übrigen auch vom Verwaltungsgerichtshof in den Entscheidungen vom 28.05.1986, 85/13/0119 und vom 18.05.1995, 93/15/0079 als rechtsrichtig beurteilt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. Juni 2009