



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Pensionistin. Im Zuge ihrer Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2008, die am 20. Juli 2009 elektronisch beim Finanzamt einlangte, machte sie ua. unter der Kennzahl 730 (Krankheitskosten) einen Betrag von 2.706,94 € an außergewöhnlichen Belastungen geltend; darin waren auch Kosten für die Anschaffung einer Echthaarperücke in Höhe von 2.077,00 € enthalten.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2009 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, sie habe bei der Geltendmachung der außergewöhnlichen Belastungen vergessen, den von der A-Gebietskrankenkasse erhaltenen Kostenersatz von 327,02 € in Abzug zu bringen; der unter die Kennzahl 730 zu subsumierende Betrag mache daher 2.379,92 € (anstatt 2.706,94 €) aus. Diesem Schriftsatz der Bw. waren diverse Belege, darunter auch die beantragten Krankheitskosten betreffend, angeschlossen (S 5 ff Arbeitnehmerveranlagungsakt 2008, im Folgenden kurz: ANV-Akt).

Am 28. Juli 2009 erging der Bezug habende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, mit dem das Finanzamt nur einen Betrag von 253,52 € an Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen anerkannte. Dieser Bescheid enthält folgende Begründung:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.493,09 € nicht übersteigen.

§ 34 Einkommensteuergesetz 1988 besagt: Für die Anerkennung von Krankheitskosten als ag. 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. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung vorsieht. Als Kosten der Heilbehandlung gelten zB Arztkosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Erkrankung stehen oder Therapiekosten. Die Anschaffungskosten für eine Echthaarperücke [2.077,00 €] zählen jedenfalls nicht zu den Aufwendungen für Heilbehelfe. Die Kosten für den Erwerb einer Body Lotion [49,40 €] können ebenfalls nicht als ag. Belastung anerkannt werden."

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die Bw. am 21. August 2009 Berufung:

Sie sei im Juni 2008 in Folge einer Krebserkrankung im Landesklinikum B operiert worden. In Folge der anschließend notwendigen Chemotherapie sei ihr, wie aus der beiliegenden Bestätigung ihres behandelnden Arztes ersichtlich [zu dieser Bestätigung siehe gleich unten], auf Grund des vollständigen Haarverlustes eine Perücke verschrieben worden! Dies sei auf Grund der körperlichen und seelischen Belastung auch unbedingt notwendig gewesen!

Die in der ursprünglichen Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Fahrtkosten für die Fahrten ins Landesklinikum B zur Chemotherapie und anschließenden Bestrahlungstherapie

seien vom Finanzamt zur Gänze nicht berücksichtigt worden (aus dem Bescheid sei keine Begründung ersichtlich)! Die Bw. ersuche, diese zu berücksichtigen, da sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erkrankung gestanden seien!

Es sei für die Bw. nicht nachvollziehbar, dass das Finanzamt in der Begründung für die Nichtanerkennung der oa. Krankheitskosten ihre Erkrankung in Frage stelle, da auch aus den Beilagen ersichtlich gewesen sei, dass sie sich einer Chemotherapie und Bestrahlungsbehandlung auf Grund einer Krebserkrankung unterziehen habe müssen!

Die Bw. beantrage daher die Berücksichtigung der Kosten im Gesamtausmaß von 2.330,52 €.

Der Berufung waren eine Aufstellung der außergewöhnlichen Belastungen und eine Bestätigung des Dr. C, Facharzt für Chirurgie und Oberarzt der chirurgischen Abteilung im Landesklinikum B, vom 11. August 2009 beigeschlossen. Diese Bestätigung enthält folgenden Wortlaut (S 27 ANV-Akt):

"Frau [Name der Bw.], geb. [...], wohnhaft [...], Vers. Nr. [...], erhielt im LK [= Landesklinikum] B eine Therapie, die zu einem temporären, vollständigen Haarverlust führte.

Aus diesem Grund war die Verordnung einer Perücke unbedingt notwendig.

Mit freundlichen Grüßen

[Stempel, Unterschrift Dr. C]"

Am 1. Februar 2010 erging ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes an die Bw.; dieses enthält auszugsweise folgenden Wortlaut:

"[...]"

Ergänzungspunkte:

Sehr geehrte Frau [Nachname der Bw.]!

Mit der unglücklichen Formulierung der Begründung des angefochtenen Bescheides sollte keinesfalls Ihre sicherlich sehr tragische und schwere Erkrankung in Frage gestellt werden und es wird hierfür um Entschuldigung ersucht. Sie sollte nur die Aussage treffen, dass nicht alle Kosten, die als Folge einer Erkrankung anfallen, auch als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind und eine Perücke keinesfalls als Heilmittel bei einer Krebserkrankung selbst in Frage kommen kann.

Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und sie muss zwangsläufig erwachsen. Das ist dann der Fall, wenn man sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dies bedeutet im gegenständlichen Fall aber, dass die Zwangsläufigkeit in Frage steht. Die Anschaffung einer Perücke wäre nur dann zwangsläufig aus Krankheitsgründen, wenn sie zur Heilung oder Linderung einer psychischen Erkrankung (als Folge der Krebserkrankung) unbedingt erforderlich ist. Das Vorliegen einer solchen

psychischen Erkrankung ist aber nur von einem dazu ausgebildeten Facharzt feststellbar. Es wird daher um Vorlage einer Bestätigung (bzw. der eventuell ohnehin vor der Anschaffung der Perücke erfolgten Verordnung) eines dazu ausgebildeten Facharztes (nicht FA f. Chirurgie!) ersucht."

Am 12. März 2010 langte das Bezug habende Antwortschreiben der Bw. beim Finanzamt ein, dem als Beilage eine "Psychologische Stellungnahme" des Landesklinikums B vom 26. Februar 2010 mit folgendem Wortlaut angeschlossen war (S 32 ANV-Akt):

"Landesklinikum B

Klinische Psychologie

Mag. D

[Adresse, Telefonnummer, E-Mail-Adresse]

Frau [Name, Adresse der Bw.]

[Ort], am 26.02.2010

Psychologische Stellungnahme

Frau [Nachname der Bw.] konsultierte die Klinische Psychologie im Landesklinikum B am 26.02.2010 mit dem Ersuchen, aus psychologischer Sicht eine Einschätzung abzugeben, ob der Kauf einer Perücke zu befürworten wäre.

Frau [Nachname der Bw.] befand sich im November 2008 im Rahmen ihrer Krebserkrankung im Landesklinikum B in psychologischer Betreuung.

Auf Grund ihrer damaligen Symptomatik sei es zu Einschränkungen in einzelnen Lebensbereichen gekommen. Damit im Zusammenhang sei es auf Grund der Chemotherapie und des daraufhin resultierenden Haarausfalles zu einem entsprechend hohen Leidensdruck verbunden mit einer Verminderung hinsichtlich ihrer Lebensqualität gekommen.

Der Kauf einer Perücke ist dadurch aus psychologischer Sicht zu empfehlen, um den Einschränkungen im Alltag sowie dem Leidensdruck entgegenzuwirken.

Mit freundlichen Grüßen

[Stempel Landesklinikum B, Klinische Psychologie; Unterschrift Mag. D]"

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. März 2010 gab das Finanzamt der Berufung der Bw. insofern teilweise statt, als es einen Betrag von 629,94 € an Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen anerkannte. Dieser Bescheid weist folgende Begründung auf:

"Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.493,09 € nicht übersteigen.

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Für die Anschaffung der Perücke wurde keine ärztliche Verschreibung vorgelegt. Aus der Berufung geht hervor, dass es diesbezüglich lediglich ärztliche Empfehlungen gibt.

Dazu ist festzustellen, dass grundsätzlich nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Maßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung führt. Begehrt der Abgabepflichtige die Anerkennung von Aufwendungen für die Durchführung von Behandlungen oder Anschaffung von Hilfsmitteln, wie im gegenständlichen Fall, so muss er die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen nachweisen. Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von solchen Anschaffungen ist die Vorlage eines vor deren Inanspruchnahme ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit dieser Maßnahmen ergibt, erforderlich. Die vorgelegten Unterlagen können demnach nicht als ausreichender Nachweis für die Notwendigkeit (im Sinne des § 34 EStG) der betreffenden Anschaffung angesehen werden. Da es somit bereits an einem geeigneten Nachweis für die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 34 Abs. 3 EStG 1988 geforderte Zwangsläufigkeit des Erwachsens der betreffenden Aufwendungen ermangelt, kann diesen Aufwendungen nicht der Charakter von außergewöhnlichen Belastungen beigemessen werden. Die Kosten für die Anschaffung der Perücke in Höhe von 2.077,00 € konnten daher nicht berücksichtigt werden.

Die außergewöhnliche Belastung wurde wie folgt ermittelt:

<i>Betrag laut elektronischem Antrag vom 20.07.2009:</i>	<i>2.706,94 €</i>
<i>abzüglich Kosten Perücke:</i>	<i>2.077,00 €</i>
<i>außergewöhnliche Belastung laut BVE daher:</i>	<i>629,94 €"</i>

Mit Schreiben vom 21. April 2010 beantragte die Bw. die Vorlage ihres Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz:

Sie sei, wie bereits in der Berufung ausgeführt, im Juni 2008 in Folge einer Krebserkrankung im Landeskrankenhaus B operiert worden und habe sich anschließend einer Chemo- sowie einer Bestrahlungstherapie unterziehen müssen.

In Folge dieser Behandlungen sei es zu einem vollständigen Haarverlust gekommen, und der Bw. sei von ihrem behandelnden Arzt eine Perücke verordnet worden. Das dafür notwendige ärztliche Zeugnis, ua. Hauptgrund der Abweisung ihres Begehrens, decke sich mit der Verordnung ihres behandelnden Arztes Dr. C und werde als Beilage nochmals angeschlossen. Weiters werde nochmals die psychologische Stellungnahme beigefügt [Anmerkung: Dem Vorlageantrag waren die dem Finanzamt bereits vorgelegte Bestätigung des Dr. C vom 11. August 2009 und die ebenfalls bereits vorgelegte "Psychologische Stellungnahme" des Landeskrankenhauses B vom 26. Februar 2010 (zum Wortlaut dieser beiden Schreiben siehe oben) angeschlossen (S 41 f. ANV-Akt)].

Die Bw. habe sich zum Zeitpunkt der Erkrankung der im Landeskrankenhaus B angebotenen psychologischen Betreuung anvertraut, aber damals noch nicht gewusst, dass sie einmal eine Bestätigung über diese Betreuung benötigen würde. Darum habe sie diese nach Aufforderung durch das Finanzamt nachgereicht.

Da eine Chemotherapie nicht nur schwere körperliche Schäden anrichte, sei die damit verbundene seelische Belastung ebenfalls enorm. Ohne die Perücke hätte sich für die Bw. die Bewältigung des täglichen Lebens äußerst schwierig gestaltet.

Es sei für einen krebserkrankten Menschen nicht zumutbar, die ohnehin hohe psychische Belastung noch durch den physischen Ausdruck zu verstärken, speziell in der Öffentlichkeit.

Die Bw. ersuche daher um Berücksichtigung der Anschaffungskosten der Perücke in Höhe von 2.077,00 € als außergewöhnliche Belastung.

Am 5. August 2010 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

- § 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"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."

- Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die Bw. im Juni 2008 in Folge einer Krebserkrankung operiert wurde und sich anschließend einer Chemo- und einer Bestrahlungstherapie unterziehen musste. Die Chemotherapie führte zu einem temporären, vollständigen Haarverlust, weshalb es zur Anschaffung einer Echthaarperücke durch die Bw. kam.

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens besteht darüber, ob die für den Ankauf der Perücke getätigten Aufwendungen in Höhe von 2.077,00 € bei der Bw. als außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten) abzugsfähig sind.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich; sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, so sind jene Kosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen (*Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 78, Stichwort "Krankheitskosten").

Dass es - wie im gegenständlichen Fall - auf Grund einer Chemotherapie beim Krebskranken zu einem temporären, weitgehenden oder sogar vollständigen Haarverlust kommt, der den ohnehin schon hohen Leidensdruck des Patienten noch verschlimmert, ist derart offenkundig, dass es keiner weiteren Ausführungen dazu bedarf. Chemotherapie und Haarverlust stehen in unmittelbarem Zusammenhang; der Haarverlust ist direkte Folge der durchgeführten Behandlung. Dass vom Krebskranken versucht wird, die hohe psychische Belastung durch das Tragen einer Perücke, va. in der Öffentlichkeit, zumindest zu begrenzen, ist ebenso offenkundig und entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung.

Damit sind die Anschaffungskosten einer Perücke bei einem Krebspatienten nach erfolgter Chemotherapie als außergewöhnliche Aufwendungen zu qualifizieren, die durch dessen Krankheit verursacht werden (Krebserkrankung (Chemotherapie) und Haarverlust stehen in unmittelbarem Zusammenhang, siehe oben); sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig und dienen dem Erträglichmachen der Krankheit. Auch im Schrifttum (*Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2009], § 34 Anm. 78, Stichwort "Haarbehandlung und Haarerersatz"; *Jakom/Baldauf* EStG, 2010, § 34 Rz 90, Stichwort "Haarbehandlung") wird die Abzugsfähigkeit der Anschaffungskosten einer Perücke als außergewöhnliche Belastung nach einer Chemotherapie bejaht.

Aus den angeführten Gründen vermag der Unabhängige Finanzsenat der Argumentation des Finanzamtes, die im Wesentlichen darin besteht, dass die Bw. die Zwangsläufigkeit des Erwachsens der strittigen Aufwendungen nicht habe nachweisen können, nicht zu folgen; die Umstände, die zur Anerkennung der Anschaffungskosten der Perücke als außergewöhnliche Belastungen führen, sind im gegenständlichen Fall derart offenkundig, dass es der Vorlage einer ärztlichen Verschreibung für die Anschaffung der Perücke ebenso wenig bedarf wie der (vom Finanzamt im Ergänzungsersuchen vom 1. Februar 2010 geforderten) Vorlage einer Bestätigung eines Facharztes für Psychiatrie.

Der Berufung war somit Folge zu geben; die von der Bw. in ihrer Berufung geltend gemachten Aufwendungen von 2.330,52 € (inklusive Fahrtkosten) waren zur Gänze als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 31. August 2010