



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0871-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GP, Tierarzt, Adr, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, 1090 Wien, Berggasse 10/14, vom 10. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Doris Obermayer, vom 1. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für 2002 wird festgesetzt mit:	2.267,89 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	1.857,02 €
Die Abgabennachforderung beträgt daher	410,87 €

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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 – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

GP gab in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2002 (E 1 a) als Ausmaß einer eigenen Behinderung 100 % an. Der Rubrik in der genannten Beilage zur Einkommensteuererklärung betreffend den Grad der Behinderung ist auch zu entnehmen, dass mit einer derartigen Eintragung der pauschale Freibetrag beantragt werde. Die Beilage der Einkommensteuererklärung 2002 ist gleichermaßen, wie die Einkommensteuererklärung 2002 am 15. Juni 2003 von Dr. GP eigenhändig unterfertigt worden.

Das Finanzamt erließ am 1. Juli 2003 den Einkommensteuerbescheid für 2002 und berücksichtigte dabei die in der Einkommensteuererklärung 2002 und deren Beilage enthaltenen Angaben. Dabei fand ein Freibetrag gem. § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in Höhe von 726 € und der Pauschbetrag für Krankendiätverpflegung bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit in Höhe von 612 € (12 mal 51 €) Berücksichtigung.

GP erhob gegen den besagten Bescheid am 10. Juli 2003 das Rechtsmittel der Berufung, wobei er die Auffassung vertrat, der Bescheid sei deshalb unrichtig, weil ein ihm zukommender Freibetrag für außergewöhnliche Belastung wegen Benützung eines Kraftfahrzeuges infolge gesundheitlicher Beeinträchtigung unberücksichtigt geblieben sei.

Der Berufungswerber (Bw.) führte weiters aus, er habe sich im Jahre 1998 einer Nierentransplantation unterziehen müssen und könne öffentliche Verkehrsmittel aus zwei Gründen nicht benützen, nämlich

- a) weil längeres Stehen seinen Gesundheitszustand belaste und
- b) im Fall eines Gedränges in diesem öffentlichen Verkehrsmittel die im „implantierte Niere“ beeinträchtigt werden könnte“, da sich „bei einer Nierentransplantation das eingesetzte Organ quasi an der Körperoberfläche“ befinde.

Es wurde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie die Zuerkennung der außergewöhnlichen Belastung für die notwendige Benützung eines Kraftfahrzeuges beantragt. Für den Fall der direkten Vorlage des Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat wurden die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zwecks Darstellung der Sach- und Rechtslage sowie die Durchführung einer Senatsentscheidung beantragt.

Der Bw. teilte dem Finanzamt mit Schreiben vom 21. November 2003 unter Hinweis auf eine dem Schreiben beiliegende amtsärztliche Bestätigung und ein beiliegendes ärztliches Attest

des Facharztes für Nephrologie AP mit, dass er zu 80 % erwerbsgemindert sei und überdies öffentliche Verkehrsmittel aus medizinischen Gründen nicht verwenden dürfe.

Der diesen Schreiben beigelegten Bescheinigung des Amtsarztes der Bundespolizeidirektion Wien, ST vom 23. September 2003 ist zu entnehmen, dass der Bw. ab 1998 dauernd zu 80 % erwerbsgemindert ist. In der Bescheinigung des Amtsarztes ist durch Streichung der entsprechenden Rubriken auch kenntlich gemacht, dass GP nicht gehbehindert sei und eine Krankendiätverpflegung nicht benötigte.

Der gleichfalls beiliegenden Bestätigung des Facharztes AP vom 4. September 2003 ist u.a. zu entnehmen, dass aus ärztlicher Sicht die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel nicht angezeigt und GP daher auf ein Kraftfahrzeug angewiesen sei.

Der Bw. teilte dem Finanzamt mit Schreiben vom 15. März 2004 mit, dass dem Ersuchen eine Bescheinigung gem. § 29 b der Straßenverkehrsordnung (StVO) oder einen Bescheid über die Befreiung der Kraftfahrzeugsteuer vorzulegen nicht entsprochen werden könne, weil die Voraussetzungen für Behinderungen im Sinne des § 29 b StVO nicht gegeben seien.

Trotzdem stehe ihm der erhöhte Freibetrag für die Fortbewegung mit einem eigenen Kraftfahrzeug zu. Auf die vorgelegte fachärztliche Bestätigung wurde dabei verwiesen und in diesem Zusammenhang geltend gemacht, dass die Nichtgewährung dieses Freibetrages das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht des Bw. auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletze.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Mai 2004 als unbegründet ab.

Der Bw. stellte am 17. Mai 2004 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, worin vorerst darauf hingewiesen wurde, dass § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen (BGBl 1996/303) keine Ausschließlichkeitsbestimmung enthalte. Sollte eine solche Ausschließlichkeitsbestimmung tatsächlich vorhanden sein, wäre eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz schon deshalb gegeben, weil der Bw. diese nach seiner Meinung nur demonstrativ aufgezählten Nachweiskriterien nicht erfüllen könne, aber aus medizinischen Gründen ein Kraftfahrzeug zur Fortbewegung benötige.

Es sei evident, dass eine Nierenerkrankung, welche so schwer ist, dass sie eine Nierentransplantation erfordert, eine starke Gesundheitsbeeinträchtigung darstelle, weshalb alles Mögliche zu unternehmen sei um die Funktion des transplantierten Organs nicht zu gefährden. Dazu gehöre auch das Meiden größerer Menschenansammlungen, welche typischerweise in öffentlichen Verkehrsmitteln anzutreffen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 34 Abs. 6 EStG 1988 (Teilstrich 4) können u.a. auch Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5), ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass dem Steuerpflichtigen u. a. auch für den Fall einer eigenen körperlichen oder geistigen Behinderung (Teilstrich 1) ein Freibetrag nach Abs. 3 zukommt, wenn weder er noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung erhalten.

Nach § 35 Abs.3 EStG 1988 wird u.a. bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 75% bis 84 % ein Freibetrag von jährlich 435 € gewährt.

Gem. § 35 Abs. 5 EStG 1988 können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden.

Gem. § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen (BMF) nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Gem. § 3 Abs. 1 der Verordnung des BMF (BGBl 1996/303) ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benutzen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benutzt werden kann, ein Freibetrag von "152 €" monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gem. § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960 (StVO) oder einen Bescheid über die Befreiung von Kraftfahrzeugsteuer gem. § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KfzStG) 1952, gem. § 2 Abs. 1 Z 12 des KfzStG 1992 oder gem. § 4 Abs. 3 Z 9 Versicherungssteuergesetz (VersStG) 1953 nachzuweisen.

Im konkreten Fall benutzt der Bw., der fraglos als behindert im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnung gilt, zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug, dessen Notwendigkeit auf das Gutachten des Facharztes AP gestützt wird, wonach aus ärztlicher Sicht die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel nicht angezeigt erscheint. Einen der genannten Verordnungsbestimmung entsprechenden Nachweis hat aber der Bw., obwohl er hiezu aufgefordert wurde, nicht erbracht, weshalb mangels Vorliegens dieses Nachweises die genannte Verordnungsregelung nicht Anwendung finden kann.

Dies vermag den Bw. in seinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten aber schon deshalb nicht zu verletzen, weil § 3 der Verordnung (BGBl 1996/303) lediglich für bestimmte Körperbehinderte die pauschale Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen vorsieht, hievon nicht erfasste Körperbehinderte aber von der außergewöhnlichen Belastung nicht ausschließt.

Dem Bw. stand nämlich bei der vorliegenden besonderen Fallkonstellation, für die der BMF nicht durch Festsetzung entsprechender Durchschnittssätze (vgl. § 35 Abs. 7 EStG 1988) Vorsorge getroffen hat, die Möglichkeit offen gem. § 35 Abs. 5 EStG 1988 an Stelle des im Bescheid auch zuerkannten Freibetrages nach Abs. 3 die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend zu machen.

Hätte der Bw. jedoch diese Möglichkeit wahrgenommen, so wäre er steuerlich nicht anders gestellt gewesen, als ein Körperbehinderter, für den die ggstl. Pauschalregelung Anwendung zu finden hat. Durch die Pauschalregelung sollen nämlich keine anderen Aufwendungen, als jene Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel nicht benützt werden kann, abgegolten werden. Diese Aufwendungen entsprechen aber jenen, die durch den Betrieb eines eigenen Kraftfahrzeuges des Behinderten bedingt sind, von ihm getragen werden müssen und in der tatsächlichen Höhe als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden können.

Zudem hat der Verfassungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass Pauschalierungen des Gesetzgebers an sich nicht das Gleichheitsgebot verletzen. Wenn nämlich der Gesetzgeber für bestimmte Arten von Werbungskosten Pauschalbeträge vorsieht, die ohne besonderen Nachweis der tatsächlich getätigten Aufwendungen absetzbar sind, so diene dies der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwandes und finde darin eine sachliche Rechtfertigung. Es könne dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er die Pauschalierung auf einen bestimmten, von ihm leicht überblickbaren Personenkreis beschränke. Der von der Pauschalierung nicht erfasste Steuerpflichtige könne seine effektiven Ausgaben nachweisen und damit zum Abzug bringen (vgl. etwa das Erkenntnis VfSlg. 7467/1974 und das Erkenntnis vom 13. Juni 1981).

Wiewohl diese in den genannten Erkenntnissen enthaltenen Rechtsauffassungen zur Werbungskostenpauschalierung ergangen sind, sind sie derart grundlegender Art, dass sie auch für andere Pauschalierungen und somit auch für die berufungsgegenständliche Pauschalierung für außergewöhnliche Belastungen Berücksichtigung finden müssen.

Auch geht die Einwendung des Bw., § 3 der Verordnung enthalte keine Ausschließlichkeitsbestimmung, ins Leere, da sie nur für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen und die einen der im Abs. 1, zweiter Satz genannten Nachweise erbringen, Anwendung finden kann. Derartige Nachweise wurden aber seitens des Bw., wiewohl er hiezu aufgefordert worden war (vgl. etwa zuletzt die als Vorhalt zu wertende Begründung zur Berufungsvorentscheidung), nicht erbracht.

Der amtsärztliche Bescheinigung des ST vom 23. September 2003 ist allerdings nur eine Erwerbsminderung von 80 % und der Umstand zu entnehmen, dass eine Krankendiätverpflegung nicht benötigt wird, weshalb gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 nur ein Freibetrag in Höhe von 435 € gewährt werden kann und eine außergewöhnliche Belastung

wegen Krankendiätverpflegung (§ 2 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen) nicht zusteht.

Die Einkommensteuer für 2002 war daher wie folgt zu ermitteln:

Gesamtbetrag der Einkünfte	26.377,07 €
Sonderausgaben	-730,00 €
außergewöhnliche Belastung	-435,00 €
Einkommen	25.212,07 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.665,55 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 459,44 €
Pensionistenabsetzbetrag	- 400,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.806,11 €
Steuer sonstige Bezüge unter Berücksichtigung der Einschleifregelung	35,45 €
Einkommensteuer	5.841,56 €
anrechenbare Lohnsteuer	- 3.573,67 €
Festgesetzte Einkommensteuer	2.267,89 €

Klarstellend wird festgehalten, dass dem in der Berufungsschrift enthaltenen Antrag, für den Fall der direkten Vorlage des Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) möge eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat anberaumt werden, deshalb nicht entsprochen wurde, weil das Finanzamt über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgesprochen hat und damit eine direkte Vorlage an den UFS nicht erfolgt ist.

Wien, am 18. Juni 2004