

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Geser und Partner Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs- GmbH & Co KG über die Beschwerde vom 28. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz (nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien) vom 16. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge elektronisch übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer brachte seine Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 am 03. Oktober 2019 via FON bei der belangten Behörde ein.

Darin beantragte er außergewöhnliche Belastungen aufgrund der Behinderung seiner Ehegattin in der folgenden Höhe:

Art	Betrag
nachgewiesene Taxikosten wegen festgestellter Mobilitätseinschränkung	1.836,00
Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel	1.326,69

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 03. Oktober 2019 kontaktierte die belangte Behörde den Beschwerdeführer. Darin forderte sie den Beschwerdeführer auf, anhand von Belegen und einer Kostenaufstellung die beantragten Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen detailliert darzustellen. Für die Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung wurde seitens der belangten Behörde eine Frist bis zum 14. November 2019 gewährt.

Mit Schriftsatz seines steuerlichen Vertreters vom 7. Oktober 2019 übermittelte der Beschwerdeführer an die belangte Behörde die angeforderten Unterlagen und Belege betreffend Sonderausgaben, Werbungskosten sowie außergewöhnlichen Belastungen.

Mit Datum 16. Oktober 2019 erließ die belangte Behörde den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2018. Darin berücksichtigte sie außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes in der Höhe von € 763,20. Die Höhe des Selbstbehaltes wurde ebenso mit € 763,20 im gegenständlichen Einkommensteuerbescheid angeführt.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass nur verordnete Kurkosten abzugsfähig seien.

Weiters lägen der belangten Behörde keine Unterlagen betreffend eine Behinderung der Ehegattin des Beschwerdeführers vor. Die Tatsache einer Behinderung sei durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen hätten nicht berücksichtigt werden können. Dies deshalb, da der Betrag der beantragten außergewöhnlichen Belastungen den Selbstbehalt von € 3.006,63 nicht übersteige.

Mit Schriftsatz seines steuerlichen Vertreters vom 28. Oktober 2019 erhob der Beschwerdeführer Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO gegen den Einkommensteuerbescheid 2018.

In der Beschwerdeschrift wurde im Wesentlichen ausgeführt wie folgt:

Die Beschwerde richte sich gegen die Nichtberücksichtigung der nachgewiesenen Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung für die Ehegattin in Höhe von € 1.326,69 (Kennzahl 417), sowie der nachgewiesenen Taxikosten in Höhe von € 1.836,00 (Kennzahl 436).

Die Ehegattin des Beschwerdeführers sei schwerstkriegsbeschädigt. Ein entsprechender Ausweis werde dieser Beschwerdeschrift beigelegt.

Letztlich werde beantragt, die unter den Kennzahlen 436 und 417 nachgewiesenen Kosten und Ausgaben für die Ehegattin des Beschwerdeführers steuerlich zum Abzug zuzulassen.

Der Beschwerdeschrift beigelegt wurde ein Schwerkriegsbeschädigtenausweis mit der Nummer C ***4***, ausgestellt am 8. Februar 1995 für die Ehegattin des Beschwerdeführers. Auf der Rückseite des Ausweises finden sich folgende Vermerke:

- Eintrittspreisermäßigung für Schwerkriegsbeschädigte bei kulturellen Veranstaltungen
- Bevorzugte Abfertigung bei Arbeitsstellen
- Unentgeltliche Beförderung des ständigen Begleiters oder Führhundes im Straßenbahnverkehr, im Ortslinienverkehr mit Omnibussen; Eintrittspreisermäßigung für den ständigen Begleiter bei kulturellen Veranstaltungen (Vermerk gekreuzt durchgestrichen).
- Unentgeltliche Beförderung im Straßenbahnverkehr im Ortslinienverkehr mit Omnibussen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. Dezember 2019 wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 28. Oktober 2019 als unbegründet ab. In der Begründung führte die belangte Behörde aus wie folgt:

„Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß des Grades der Behinderung sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stellen (vgl. § 35 Abs. 2 EStG 1988) nachzuweisen. Zuständig können gemäß § 35 Abs. 2 erster bis dritter Teilstrich EStG 1988 folgende Stellen sein:

Der Landeshauptmann: Bei Empfängern einer Opferrente (bis 31.03.2012).

Die Sozialversicherungsträger: Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice): In allen übrigen Fällen und bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art.

Da eine durch das Sozialministeriumservice festgestellte Behinderung nicht vorliegt, können keine außergewöhnlichen Kosten der Gattin geltend gemacht werden. Selbst wenn die Voraussetzung gem. § 3 Abs. 2 VO über außergewöhnliche Belastungen (Absetzbarkeit von Taxikosten) erfüllt wären, fallen darunter nur tatsächliche Taxikosten eines gewerblichen Taxiunternehmens und nicht anderweitig verrechnete Kosten.“

Mit Schriftsatz vom 15. Jänner 2020 stellte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter einen Vorlageantrag. Begründend führte er darin im Wesentlichen aus wie folgt:

„Die Tatsache und das Ausmaß der Behinderung der Ehegattin wurden durch einen Schwerkriegsbeschädigtenausweis (Kategorie C) nachgewiesen. Dieser Ausweis darf nur bei einer Erwerbsminderung von mindestens 70 % ausgestellt werden, dies wurde zudem durch die Berücksichtigung des Freibetrages (€ 363,00) für die Ehegattin im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 16. Oktober 2019 bereits gewürdigt, siehe dazu die Bestimmungen über den Schwerkriegsbeschädigtenausweis (Erlass vom 19. Jänner 1944).

Lediglich die Kosten unter den KZ 417 und 436 wurden nicht anerkannt. Ein Behindertenausweis wurde zudem beim Bundessozialamt beantragt und wird ehest möglich nachgereicht. Die Frau des Beschwerdeführers ist aufgrund ihrer starken Gehbehinderung (Erwerbsminderung über 50 %) auf die Hilfe ihres Mannes angewiesen. Sie selbst verfügt über kein KFZ. Es wurde deshalb für die nachgewiesenen Fahrten mit dem PKW, die der Gatte mit Ehefrau für Einkäufe und Arztbesuche getätigt hat, das Pauschale für Taxifahrten von € 1.836,00 beantragt.

Aus den entsprechenden Gesetzeserläuterungen ist nicht ersichtlich, dass dieses Pauschale nur bei Taxifahrten durch gewerbliche Taxiunternehmer angesetzt werden kann, diese Fahrten könnten auch unter der KZ 417 Berücksichtigung finden.“

Im Zuge der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erstellte die belangte Behörde den Vorlagebericht gemäß § 265 Abs 3 BAO. Darin führte sie im Wesentlichen aus wie folgt:

„Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständig können gemäß § 35 Abs. 2 erster bis dritter Teilstrich EStG 1988 folgende Stellen sein:

Der Landeshauptmann: Bei Empfängern einer Opferrente (bis 31. März 2012).

Die Sozialversicherungsträger: Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.

Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice): In allen übrigen Fällen und bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art. Eine durch diese Einrichtungen ausgestellte Bescheinigung liegt nicht vor.

Allerdings liegt ein Schwerkriegsbeschädigtenausweis (Muster C) vor. Dieser bestätigt laut Erlass von 19. Jänner 1944 (Bestimmungen über den Schwerkriegsbeschädigtenausweis) eine Beschädigung und eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 70 % (III. Abs 5). Der entsprechende Ausweis wurde vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ausgestellt, welches vor AbgÄG 2004 gem. § 35 Abs. 2 1. Teilstrich EStG 1988 auch zur Feststellung der

Tatsache der Behinderung und des Grades der Behinderung bei Kriegsbeschädigten zuständig war. Gem. § 124b Z 111 EStG 1988 haben vor 01. Jänner 2005 ausgestellte Bescheinigungen nach wie vor Gültigkeit.

In Anbetracht dieser Tatsache sieht die Behörde eine Behinderung mit einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 70 % als nachgewiesen an.

Bei den geltend gemachten "Taxikosten" handelt es sich nicht um nachweisbare Kilometergelder, welche der Ehegatte seiner behinderten Gattin "berechnet", sondern um das Pauschale für Taxifahrten nach § 3 Abs 2 VO über außergewöhnliche Belastungen (12 x € 153,00).

Grundsätzlich können die für die Ehegattin angefallenen Kosten für Ärzte und Heilbehelfe (€ 651,26) beim Beschwerde führenden Gatten als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, da die Ehegattin keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt (§ 35 Abs 1 3. Teilstrich iVm § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988).

Aufwendungen für einen Paar-Aufenthalt im Kurhotel Bad Reuthe ("Genießer-Vollpension" zuzüglich Moorpackungen und Rückenmassagen) stellen auch dann keine außergewöhnlichen Belastungen dar, wenn der Landeskriegsopferfonds Zuschüsse leistet, zumal der Fonds diese Zuschüsse für einen "Erholungsurlaub" gewährt und es mangels ärztlicher Kuranordnung sowohl an der vorgeschriebenen Zwangsläufigkeit wie auch an der Außergewöhnlichkeit fehlt. Erholungsurlaube in gewerblichen Beherbergungsbetrieben sind weder zwangsläufig noch außergewöhnlich. Die unter dem Titel "Taxikosten" geltend gemachten Aufwendungen können nicht berücksichtigt werden.

Es liegt ein Schwerkriegsbeschädigtenausweis vor, der kostenlosen Zugang zum öffentlichen Nahverkehr erlaubt. Dies impliziert, dass öffentliche Verkehrsmittel der Ehegattin zumutbar sind und somit diese Voraussetzung des § 3 VO über außergewöhnliche Belastungen nicht erfüllt ist. Selbst wenn die Voraussetzungen gem. § 3 Abs. 2 VO (Absetzbarkeit von Taxikosten) erfüllt wären, fallen darunter nur tatsächliche Taxikosten eines gewerblichen Taxiunternehmens und nicht anderweitig verrechnete Kosten.

Für private Fahrtkosten für Arztbesuche, Apothekenbesuche etc. (§ 4 VO über außergewöhnliche Belastungen) fehlt der Nachweis, da außer einer Bestätigung mit Unterschrift keine Aufschlüsselung der Fahrten (Fahrtenbuch) vorliegt und somit keine Kontrolle der Behauptungen des Beschwerdeführers möglich ist (vgl. Jakom, EStG 12. Aufl. (2019), § 35, Rz 24; LStR 847 ff).

Der Vertreter des Steuerpflichtigen führt im Vorlageantrag selbst aus, dass die Fahrten für "Einkäufe und Arztbesuche" getätigt wurden. Fahrten zu "Einkäufen" sind aber (nicht zwingend) "Kosten der Heilbehandlung", die unter § 4 VO über außergewöhnliche Belastungen subsumiert

werden könnten. In Ermangelung eines Fahrtenbuchs oder sonstiger Aufzeichnungen, wie die veranschlagten Kosten entstanden sind und inwiefern diese mit Heilbehandlungen zu tun haben, ist eine steuerliche Berücksichtigung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung unmöglich (vgl. LStR 849).

Der gesetzlich nicht weiter bestimmte Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ist durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) dahingehend präzisiert, dass nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen. Hierfür hat es neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder - wenn ein solcher nicht vorhanden ist - den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen.

Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind.

Dementsprechend müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Grundsätzlich ist dabei jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen.

Besteht allerdings eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Dann genügt die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind.

Wenn jedoch der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen wird, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist (vgl. BFH-Urteile vom 9. November 2005 VI R 27/05, BFHE 211, 508, BStBl II 2006, 408; vom 16. November 2005 VI R 64/04, BFHE 211, 513, BStBl II 2006, 410; vom 16. März 2006 VI R 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625; vom 14. Dezember 2006 IV R 62/04, BFH/NV 2007,

691; vom 10. April 2008 VI R 38/06, BFHE 221, 39, BStBl II 2008, 768)." (BFH vom 1.3.2012, VI R 33/10 zitiert von BFG vom 29.11.2017, RV/2100038/2010; BFG vom 19.08.2019, RV/2100259/2015)."

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 7. März 2020 wurde der Beschwerdeführer über die erfolgte Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht informiert. Zudem wurde ihm eine Ausfertigung des Vorlageberichtes übermittelt.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 10. August 2023 wurde der Beschwerdeführer gebeten, den im Vorlageantrag vom 15. Jänner 2020 als beantragt bezeichneten Behindertenausweis, als auch das dazu ergangene Gutachten dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Mit Schreiben vom 20. August 2023 übermittelte der Beschwerdeführer folgende Unterlagen in Bezug auf seine Ehegattin:

- eine Kopie des Schwerkriegsbeschädigtenausweises der Kategorie C mit der Nummer ***4***
- eine Bestätigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen vom 01. August 2023, aus welchem sich der Grad der Behinderung als auch die Bezüge aus dem Kriegsopferversorgungsgesetz für den Zeitraum 01/2023 bis 08/2023 ergeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer ist verheiratet. Die Ehegattin des Beschwerdeführers ist im Besitz eines Schwerkriegsbeschädigtenausweises (Muster C), welcher von der Bezirkshauptmannschaft Bregenz im Jahr 1995 ausgestellt worden ist und welcher unter anderem die unentgeltliche Beförderung im Straßenbahnverkehr und im Ortslinienverkehr mit Omnibussen ermöglicht.

Der Ausweis bestätigt laut Erlass vom 19. Jänner 1944 (Bestimmungen über den Schwerkriegsbeschädigtenausweis) eine Beschädigung und eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens 70 % (III. Abs 5).

Die Ehegattin des Beschwerdeführers bezieht aufgrund ihres Schwerkriegsbeschädigtenausweises im Jahr 2018 eine Versorgungsleistung nach dem Kriegsopferversorgungsgesetz in der Höhe von € 10.862,40.

Der Beschwerdeführer beantragt in seiner Abgabenerklärung für das Jahr 2018 in Bezug auf seine Ehegattin außergewöhnliche Belastungen in der folgenden Höhe:

Art	Betrag
nachgewiesene Taxikosten wegen festgestellter Mobilitätseinschränkung	1.836,00
Unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel	1.326,69

Strittig sind folgende Punkte:

Strittig ist, ob die angefallenen Aufwendungen für Taxikosten in der Höhe von € 1.836,00 (Pauschale gemäß § 3 Abs 2 VO über außergewöhnliche Belastungen) steuerlich geltend gemacht werden können.

Strittig ist, ob die nachgewiesenen unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel der an einer Erwerbsminderung von 70 % leidenden Ehegattin des Beschwerdeführers bei diesem als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden können.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen in Bezug auf die Höhe der im Beschwerdezeitraum beantragten außergewöhnlichen Belastungen leitet das Bundesfinanzgericht aus der Abgabenerklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 2018 und den im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Unterlagen und Aufstellungen ab.

Die Feststellungen in Bezug auf den Schwerkriegsgeschädigtenausweis der Ehegattin des Beschwerdeführers leitet das Bundesfinanzgericht aus dem im Zuge der Vorlage der Beschwerde übermittelten Ausweiskopie ab.

Die Versorgungsleistung im Beschwerdezeitraum 2018 in der Höhe von € 10.862,40 leitet das Bundesfinanzgericht aus dem Schreiben des Sozialministeriumservice vom 18. Februar 2020 ab. Daraus sind die Leistungen nach dem Kriegsopferversorgungsgesetz für die Ehegattin des Beschwerdeführers betragsmäßig aufgelistet.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 34 EStG lautet auszugsweise wie folgt:

(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.

(...)

(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
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist

und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs 4 Z 1 von höchstens 6 312 Euro jährlich erzielt

- für jedes Kind (§ 106).

§ 35 EStG lautet in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung auszugsweise wie folgt:

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs 4 Z 1 von höchstens 6 312 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs 1 des Kriegsoferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

(...)

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro
25% bis 34%	75
35% bis 44%	99
45% bis 54%	243
55% bis 64%	294
65% bis 74%	363
75% bis 84%	435
85% bis 94%	507
ab 95%	726

(...)

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs 6).

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann 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.

Der Erlass vom 19. Januar 1944, Zl. VIII b 102/44 A, betreffend Bestimmungen über den Schwerkriegsbeschädigtenausweis StF: RVBl. Nr. 1/1944 lautet auszugsweise wie folgt:

III. Art des Ausweises.

(1) Der Schwerkriegsbeschädigtenausweis wird je nach den im einzelnen Fall zu bewilligenden Vergünstigungen nach einem der anliegenden drei Muster 1) A, B oder C ausgestellt, und zwar gelten:

das Muster A (gelb) für die Vergünstigungen zu I a) und b),

das Muster B (grau) für die Vergünstigungen zu I a), b), c) und d),

das Muster C (orange) für die Vergünstigungen zu I a), b), c), d) und e).

(....)

(5) Das Muster C ist ausschließlich für Schwerkriegsbeschädigte (Gleichstehende) zu verwenden, denen auch die in Abschnitt I Buchst. e bezeichnete Vergünstigung (unentgeltliche Beförderung im Straßenbahnverkehr usw.) bewilligt ist. Bei Schwerkriegsbeschädigten (Gleichstehenden) mit einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 70 v. H. oder bei Empfängern eines Versehrtengeldes der Stufe II kommt also das Muster C nicht in Betracht. Dies ist streng zu beachten.

Die Verordnung zu den §§ 34 und 35 EStG (BGBl 1996/3003 idF BGBl II 430/210 lautet auszugsweise wie folgt:

§ 1 (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs 3 EStG 1988) oder
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

so sind die in den § 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß § 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2 (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

– Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids	70 Euro
– Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit	51 Euro
– Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit	42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

(2) Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

§ 3 (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den

Umstand, daß ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

(2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

§ 4 Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

(.....)

Der Beschwerdeführer ist verheiratet. Seine Ehegattin leidet an einer Behinderung. Sie ist im Besitz eines Schwerkriegsbeschädigtenausweises (Muster C), welcher von der Bezirkshauptmannschaft Bregenz im Jahr 1995 ausgestellt worden ist und welcher unter anderem die unentgeltliche Beförderung im Straßenbahnverkehr und im Ortslinienverkehr mit Omnibussen ermöglicht.

Die Ehegattin des Beschwerdeführers verfügt aufgrund ihrer Behinderung an einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von zumindest 70 %.

Die Ehegattin des Beschwerdeführers bezieht aufgrund ihres Schwerkriegsbeschädigtenausweises im Jahr 2018 eine Versorgungsleistung nach dem Kriegsopferversorgungsgesetz in der Höhe von € 10.862,40. Versorgungsleistungen an Kriegsgeschädigte oder Hinterbliebene sind gemäß § 3 Abs 1 Z 1 EStG von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 3 Abs 1 der oben angeführten Verordnung können an einer Behinderung leidende Personen, welchen die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar ist, einen Betrag von € 190,-- pro Monat (sohin € 2.280,-- pro Jahr), als außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt gemäß § 34 EStG und ohne Anrechnung auf den Freibetrag gemäß § 35 Abs 3 geltend machen.

Voraussetzung für die Geltendmachung der Aufwendungen gemäß § 3 Abs 1 der zitierten Verordnung ist, dass es der an einer Behinderung leidenden Person unzumutbar ist, öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen.

Gemäß dem im Zuge der Vorlage der Beschwerde übermittelten
Schwerkriegsbeschädigtenausweis, ist die Ehegattin des Beschwerdeführers unentgeltlich im
Straßenbahnverkehr und im Ortslinienverkehr mit Omnibussen zu befördern.

Daraus erschließt sich für das Bundesfinanzgericht, dass der Ehegattin des Beschwerdeführers
die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist und aus diesem Grunde der Freibetrag
im Sinne des § 3 Abs 1 der oben angeführten Verordnung nicht zusteht.

Auch § 3 Abs 2 der oben angeführten Verordnung findet auf den vorliegenden Sachverhalt
keine Anwendung, da es der Gattin des Beschwerdeführers zumutbar ist,
Massenbeförderungsmittel zu benutzen. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Bestätigung
über Botenfahrten stellte keinen Beleg über Taxifahrten dar.

Die folgenden außergewöhnlichen Belastungen aufgrund der Behinderung der Ehegattin des
Beschwerdeführers stehen, ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt, nach Abzug erhaltener
Rückersätze zu:

Sie können vom Beschwerdeführer in Anwendung des § 35 Abs 1 3. Teilstrich EStG in
Verbindung mit § 4 und § 5 Abs 3 der VO über außergewöhnliche Belastungen (BGBl 1996/303
idF BGBl II 2010/430) geltend gemacht werden.

Name	Art	Betrag
1 Dornbirn	Orthopädische Einlagen	329,24
Dr ***2***	Ordination	87,41
Dr ***2***	Ordination	58,10
Dr ***2***	Ordination	47,45
3 Lustenau	Elektrotherapie	129,06
Gesamt		651,26

Die Ausgaben für den Aufenthalt im Gesundheitshotel Bad Reuthe in der beantragten betraglichen
Höhe von € 1.845,00 (€ 2.245,-- abzüglich Zuschuss des Landeskriegsopferfonds € 200,-- für
den Beschwerdeführer und € 200,-- für die Ehegattin des Beschwerdeführers) stellen keine
steuerlich zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen dar.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, führt nicht jede auf ärztliches
Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer

außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Bei der Abgrenzung von abzugsfähigen Kurkosten von nicht abzugsfähigen Kosten eines Erholungsaufenthaltes, ist ein strenger Maßstab anzulegen. Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt (vgl VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120).

Aufgrund des Fehlens einer diesbezüglichen ärztlichen Verordnung können die angefallenen Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen werden.

Von der Einkommensteuer befreite Einnahmen nach § 3 EStG zählen nicht zur maßgeblichen Bemessungsgrundlage, zumal § 34 Abs 4 auf den Einkommensbegriff des § 2 Abs 2 leg cit verweist. Der Einkommensbegriff, der direkt zur Steuerbemessungsgrundlage führt, erfasst – wie sich aus § 2 Abs 1 in Verbindung mit § 3 Abs 1 ergibt – die nach § 3 EStG steuerfrei gestellten Einkünfte nicht (vgl hierzu VwGH 12.9.2001, 96/13/0066).

Die Bemessungsgrundlagen betreffend Einkommensteuer 2018 stellen sich wie folgt dar:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Pensionsversicherungsanstalt	30.060,48
Gewerkschaftsbeiträge laut Veranlagung	(-) 40,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	30.020,48
Sonderausgaben § 18 EStG 1988	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen , Wohnraumschaffung und –sanierung (Topf-Sonderausgaben)	(-) 637,93
Zuwendungen gemäß § 18 (1) Z 7 EStG 1988	(-) 40,00
Steuerberatungskosten	(-) 342,00
Kirchenbeitrag	(-) 240,61
Außergewöhnliche Belastungen	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	(-) 763,20

Selbstbehalt	763,20
Freibetrag wegen Behinderung des (Ehe)Partners (§ 35 (3) EStG 1988)(-)	(-) 363,00
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung des (Ehe)Partners nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen	(-) 651,26
Einkommen	27.745,68
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 EStG 1988 beträgt:	
0 % für die ersten 11.000,00	0,00
25 % für die weiteren 7.000,00	1.750,00
35 % für die restlichen 9.745,68	3.410,99
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	5.160,99
Pensionistenabsetzbetrag	0,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.160,99
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0 % für die ersten 620,00	0,00
6 % für die restlichen 4.390,08	263,40
Einkommensteuer	5.424,39
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	(-) 6.213,60
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG 1988	0,21

Festgesetzte Einkommensteuer	(-) 789,00
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	(-) 789,00
Bisher festgesetzte Einkommensteuer gerundet	561,00
Abgabengutschrift	228,00

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das gegenständliche Erkenntnis ergeht in Einklang mit den klaren und eindeutigen gesetzlichen Regelungen und der im Erkenntnis angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Die ordentliche Revision war somit zu versagen.

Feldkirch, am 25. Jänner 2024