



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw-Adr, vom 12. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 7. März 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Einkommen	18.312,65 €	Einkommensteuer	2.537,96 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-2.890,85 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift; gerundet)				-353,00 €

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

Der Berufungswerber (Bw.) machte anlässlich der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 Werbungskosten, Sonderausgaben sowie außergewöhnliche Belastungen (Diät, Freibetrag für Behindertenkraftfahrzeug sowie zusätzliche Aufwendungen iHv. insgesamt 2.345,23 €) unter der Kennzahl 476 geltend. Dem Bw. wurde ein Grad der Behinderung iHv. 100% bescheinigt.

Mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom 7. März 2012 nahm das FA diverse Kürzungen aus dem Titel der Haushaltsersparnis vor und verweigerte die Anerkennung der Aufwendungen für "Gesundheitswäsche" und "Gesundheitsschuhe" sowie der Fahrtkosten zu ambulanten Behandlungen nach Bad A als außergewöhnliche Belastung. Als "zusätzliche Kosten" wurde nur ein Betrag iHv. 884,98 € als "nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen" anerkannt. Als Begründung führte das FA an:

"Zusätzliche Kosten:

Abzug der Haushaltsersparnis à 5,23 pro Tag betreffend Aufenthalt Krankenhaus (3 Tg.) und Reha Bad B (21 Tg.).

Die Aufwendungen für Gesundheitswäsche und Sport und Spezialschuhe stellen Kosten der privaten Lebensführung gem. § 20 EStG dar.

Das Kilometergeld im Zusammenhang mit Fahrten zur Heilbehandlung (13 x Bad A und retour) ist mit dem Freibetrag gem. § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastung (KFZ - Pauschale) abgedeckt."

Gleichzeitig erließ das FA den Freibetragsbescheid 2013.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

"Gegen den Arbeitnehmerveranlagungs- zugleich Einkommensteuerbescheid 2011 vom 07.03.2012, zugestellt am 12.03.2012, erhebe ich Berufung und beantrage die Entscheidung durch den Berufungssenat im Zuge einer mündlichen Verhandlung.

Anfechtungserklärung:

Der Bescheid wird hinsichtlich der geltend gemachten und nicht anerkannten Kosten (wie in der Bescheidsbegründung ausgeführt) angefochten.

Begründung: Die Annahme einer Haushaltsersparnis in Bezug auf Krankenhaus-, und Reha-Aufenthalte, ist gesetzeswidrig; dasselbe gilt für nicht anerkannte Kilometergelder, die in einem KFZ Pauschale nicht abgegolten sind. Mit welcher Überlegung die Finanzbehörde zu der Annahme gelangt, es handle sich bei der Anschaffung der geltend gemachten Gesundheitswäsche bzw. Sport- und/oder Spezialschuhe um Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG, ist faktisch falsch und rechtlich verfehlt, daher rechtswidrig.

Ich beantrage, die Kosten in voller Höhe anzuerkennen und den angefochtenen Bescheid insoweit abzuändern."

Mit Schreiben vom 15. März 2012 wurde die Berufung wie folgt ergänzt und gleichzeitig auch der Freibetragsbescheid 2013 angefochten.

"Der Bescheid wird Insofern angefochten, als die Belege über Gesundheitswäsche und Gesundheitsschuhe nicht als Heilmittel bzw. Heilbehelfe, sondern als Kosten der privaten Lebensführung bewertet wurden. Unter der Voraussetzung, dass das Finanzamt die obigen Kosten in Höhe von EUR 521,81 und EUR 256,00 anerkennt schränke ich das Anfechtungsbegehren auf diese beiden Ausgaben ein und verzichte auf eine Anfechtung hinsichtlich der in Abzug gebrachten Kosten für Haushaltsersparnis und des Kilometergeldes; dies ohne Zugeständnis der Rechtsrichtigkeit dieses Bescheidbestandteiles, weil insbesondere die Verordnung (§ 3) über außergewöhnliche Belastung rechtswidrig ist und die tatsächlich entstandenen (und geltend gemachten) Kosten niemals durch das KFZ-Pauschale als außergewöhnliche Belastung abgedeckt ist. Weiters ist es unzutreffend, dass mit der Inanspruchnahme von Leistungen infolge Krankenhausaufenthalt bzw. REHA Aufenthalt eine nennenswerte Haushaltsersparnis entstünde und daher auch diese fiskalistische Vorgangsweise des Finanzamtes rechtlich unhaltbar ist. All dessen ungeachtet verzichte Ich für den Fall der Anerkennung obiger Beträge von EUR 521,81 und EUR 256,00 auf die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat in einer mündlichen Verhandlung und bin mit der (diesfalls bezogen auf die eingeschränkte Anfechtungserklärung) vollinhaltlichen Stattgebung der Erledigung im Wege einer Berufungsvorentscheidung einverstanden, halte aber ansonsten alle gestellten Anträge unverändert aufrecht bzw. erweitere meine Berufung auf sämtliche Bescheide im gegenständlichen Verfahren. d.h. fechte auch den Freibetragsbescheid 2013 mit dieser Begründung an."

Das FA legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

1. Ergänzende Erhebungen:

1.1 Mit Vorhalt vom 24. Juli 2012 wurde der Bw. um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

"1. Gesundheitswäsche; 521,81 €, Gesundheitsschuhe; 256,00 €

Einer handschriftlichen Notiz im Steuerakt ist zu entnehmen, dass für den Einkauf bei "C Textil" in D Beträge iHv. 102,95€, 158,70 € und 260,16 € bezahlt wurden. Den von Ihnen vorgelegten Kopien der entsprechenden Kundenbelege ist nicht zu entnehmen, um welche erworbenen Produkte es sich im Einzelnen handelt.

Sie werden daher ersucht, die erworbenen Produkte einzeln samt dem jeweiligen Kaufpreis anzuführen und die entsprechenden Kundenbelege vorzulegen.

Dem Kassabeleg der "E Fußklinik" in D ist lediglich zu entnehmen, dass 1 Paar "Sport- und Spezialschuhe" um den Kaufpreis iHv 256,00 € erworben wurde.

Beantworten Sie bitte im Zusammenhang mit dem Erwerb der Gesundheitswäsche und der Gesundheitsschuhe folgende Fragen:

- a) Wurde die Verwendung dieser Produkte fachärztlich verordnet; gegebenenfalls zu welchem Zeitpunkt?
- b) Steht die Verwendung dieser Produkte mit Ihrer Behinderung in unmittelbarem Zusammenhang?
- c) Ist die Verwendung dieser Produkte Teil eines Therapieplans, wurden die Übungen nach genauer Einzelverordnung und unter Verantwortung eines Arztes, Heilpraktikers oder einer sonst zur Heilkunde zugelassenen Person durchgeführt?
- d) Existieren über die durchgeführten Übungen Aufzeichnungen?
- e) Haben diese Produkte eine spezifische, ausschließlich auf die Behinderung abgestimmte Beschaffenheit?
- f) Geben Sie bitte die genaue Handelsbezeichnung der einzelnen Produkte sowie eine Beschreibung deren Eigenschaften bekannt.
- g) Wurden für die Anschaffung dieser Produkte seitens des Sozialversicherungsträgers bzw. von anderer Seite Zuschüsse geleistet?

Um Vorlage geeigneter Beweismittel hinsichtlich der in lit a) bis g) angesprochenen Fragen wird ersucht.

2. Spenden iHv. 40,00 € und Mitgliedsbeitrag an den F-Verein iHv. 10,00 €

1.2 Den Vorhalt beantwortete der Bw. wie folgt:

"Ich nehme zu Ihrem Vorhalt-Schreiben vom 24.07.2012 Stellung:

Aufforderung:

"Sie werden ersucht, die erworbenen Produkte einzeln samt dem jeweiligen Kaufpreis anzuführen und die entsprechenden Kundenbelege vorzulegen."

Antwort:

Eine detaillierte Zuordnung im Sinne der do. Aufforderung ist nachträglich, wenn überhaupt, nur noch unter unverhältnismäßig großem Aufwand unter Umständen dadurch möglich, dass die einzelnen Positionen auf den vorgelegten Rechnungsbelegen bei der Firma C allenfalls abzufragen und zu bestätigen sind. Über die bereits vorgelegten Rechnungsbelege hinausgehende Kundenbelege, wie gefordert, liegen nicht vor. Den vorgelegten Belegen ist zu entnehmen, dass es sich um Textilien handelt. Die Firma C ist eine Textilhandelsfirma, die mit Wäsche und Berufsbekleidung handelt. Bei den erworbenen Wäschestücken handelt es sich, wie bereits dem Finanzamt bei Vorlage der AN-Veranlagung bekanntgegeben, um Gesundheits-Unterwäsche, also textile, handelsübliche T-Shirts und Unterhosen, jedoch in einer speziellen Verarbeitung mit Stützung für den Bewegungsapparat.

Frage:

a) Wurde die Verwendung dieser Produkte fachärztlich verordnet; gegebenenfalls zu welchem Zeitpunkt?

Antwort: Nein.

Frage:

b) Steht die Verwendung dieser Produkte mit Ihrer Behinderung in unmittelbarem Zusammenhang?

Antwort: Diese Frage ist weder mit JA noch mit NEIN beantwortbar. Sie wurde angeschafft, weil sie den passiven Bewegungsapparat besser stützt, als andere handelsübliche Wäsche im Sortiment der Angebote, und es besteht ein günstiger Einfluss auf die Behinderung (die im Wesentlichen auch den passiven Bewegungsapparat betrifft). Was die Schuhe betrifft, so haben diese Schuhe eine spezielle (gebogene Sohle), die eine gesunde Körperhaltung beim Gehen und beim Stehen evoziert und sich deshalb auch günstig auf den bereits geschädigten Bewegungsapparat konkret auswirkt.

Frage:

c) Ist die Verwendung dieser Produkte Teil eines Therapieplanes, wurden die Übungen nach genauer Einzelverordnung und unter Verantwortung eines Arztes, Heilpraktikers oder einer sonst zur Heilkunde zugelassenen Person durchgeführt?

Antwort: Nein, aber es wurde mir von Ärzten und Physiotherapeuten konkret empfohlen.

Frage:

d) Existieren über die durchgeführten Übungen Aufzeichnungen?

Antwort: Entfällt.

Frage:

e) Haben diese Produkte eine spezifische, ausschließlich auf die Behinderung abgestimmte Beschaffenheit:

Antwort: Nicht ausschließlich, aber eine für die Linderung des Leidens (der Schmerzen) sehr günstige Beschaffenheit.

Frage:

f) Geben Sie bitte die genaue Handelsbezeichnung der einzelnen Produkte sowie eine Beschreibung deren Eigenschaften bekannt:

Antwort: Huber, Skiny und Jockey. Eigenschaften: Besondere Eignung zur Stützung des Bewegungsapparates.

Frage:

g) Wurden für die Anschaffung dieser Produkte seitens des Sozialversicherungsträgers bzw. von anderer Seite Zuschüsse geleistet?

Antwort: Nein.

Beweisanbot:

Die vorstehende Beantwortung der Fragen kann, soweit es sich um medizinisch zu beantwortende Fragen handelt, erforderlichenfalls einem Arzt zur Prüfung und zur Stellungnahme vorgelegt werden, wenn bzgl. der Frage der steuerlichen Begünstigung aus dem Grund der Behinderung seitens des do. UVS Zweifel obwalten; es wäre mit nicht unerheblichen Kosten für eine gutachterliche Stellungnahme für mich als Antragsteller zu rechnen. Es wird dem Finanzamt (Glaubhaftmachung) mitgeteilt, dass die Anschaffung für die Linderung der Schmerzen an der Wirbelsäule getätigt wurden, und zwar sowohl die Gesundheitswäsche, als auch die Gesundheitsschuhe. Es handelt sich daher bei beidem um Heilbehelfe nicht im engeren, aber im weiteren Sinn.

Zu den Spenden bzw. MBF-Verein:"

1.3 Der Vorhalt sowie dessen Beantwortung wurden dem FA zur Kenntnis gebracht.

Dieses machte hierauf deutlich, dass die Kosten für Gesundheitswäsche und Gesundheitsschuhe keine Anerkennung finden könnten.

1.4 Mit weiterem Vorhalt vom 31. Juli 2012 wurde der Sachverhalt samt den entsprechenden Berechnungsgrundlagen zusammengefasst und ergänzende Fragen gestellt:

"Wie mit Ihnen bereits telefonisch besprochen, ist beabsichtigt, Ihre Berufungen vom 12. und vom 15. März 2012 gegen Einkommensteuer 2011 und Freibetragsbescheid 2013, jeweils datiert mit 7. März 2012, wie folgt zu erledigen:

1. Die Kosten für **Gesundheitswäsche iHv. 521,81 €, sowie für Gesundheitsschuhe iHv. 256,00 €** können **nicht** anerkannt werden, da die mit Vorhalt vom 24. Juli 2012, Punkt 1. lit a) bis g) angesprochenen Voraussetzungen bzw. Umstände nicht ausreichend erfüllt sind. Auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats RV/0230-L/08 und RV/0158-L/07, jeweils vom 17.12.2008 und die dort zitierte Literatur und Judikatur des VwGH wird in diesem Zusammenhang hingewiesen.

2. Sie haben sich nach Erörterung der Rechtslage damit einverstanden erklärt, dass der Mitgliedsbeitrag an den **Unterstützungsverein iHv. 10,00 €** nicht als Werbungskosten, sondern **als Sonderausgabe** zu berücksichtigen ist.

Weiters haben Sie eingeräumt, dass die geltend gemachten **Spenden iHv. 40,00 €** - wie im Vorhalt vom 24. Juli 2012 erläutert – **nicht abzugsfähig** sind, da die von Ihnen angeführten Spendenempfänger nicht in der Liste des Finanzamtes Wien 1/23 aufscheinen (vgl. § 4a Abs 5 iVm § 4a Abs 7 Z 1 EStG 1988).

3. Im Hinblick auf die mittlerweile gefestigte Rechtsprechung des UFS betreffend **Aufwendungen für Fahrten zur Heilbehandlung trotz zuerkanntem Kfz-Freibetrag für Körperbehinderte** (vgl. RV/0356-I/06 vom 08.05.2007, RV/0117-K/08, 20.03.2009, RV/0079-F/09 vom 06.04.2010 und RV/0717-S/09 vom 23.02.2011; wobei gegen die Berufungsentscheidung RV/0117-K/08, 20.03.2009 eine Amtsbeschwerde zur Zl. 2009/15/0094 beim VwGH anhängig ist) **sind** die geltend gemachten Fahrtkosten nach Bad A iHv. 556,92 € als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit der Behinderung (Kosten der Heilbehandlung) **anzuerkennen**.

Es ergibt sich somit ein Betrag an **"nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nach der VO über außergewöhnliche Belastungen" iHv. 1.441,73 €** (anstatt bisher laut angefochtenem Bescheid iHv. 884,98 €).

Die Detailbeträge zur außergewöhnlichen Belastung entnehmen Sie bitte folgender Berechnung:

			lt. Erklärung	lt. FA	lt. UFS
Ifde Nr	<i>Ag Bel betr Behinderung</i>				
1	<i>Pflegegeb Krankenhaus</i>		32,73		
	<i>abzügl HHE 3 Tge á 5,23</i>	15,69		17,04	17,04
2	<i>Gesundheitswäsche C</i>		521,81	0,00	0,00

3	<i>Gesundheitsschuhe</i>		<i>256,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
4	<i>Honorar prakt Arzt Dr. G</i>		<i>50,00</i>	<i>50,00</i>	<i>50,00</i>
5	<i>Honorar Zahnarzt Dr. H</i>		<i>44,00</i>	<i>44,00</i>	<i>44,00</i>
6	<i>Pflegegeb DKH D</i>		<i>150,00</i>	<i>150,00</i>	<i>150,00</i>
7	<i>Medikamente</i>		<i>376,77</i>	<i>376,77</i>	<i>376,77</i>
8	<i>REHA Aufenthalt ;Selbstbehalt</i>		<i>357,00</i>		
	<i>abzügl HHE 21 Tge á 5,23</i>	<i>109,83</i>		<i>247,17</i>	<i>247,00</i>
9	<i>Fahrtkosten nach A</i>		<i>556,92</i>	<i>0,00</i>	<i>556,92</i>
	<i>Summe</i> <i>ag Bel wg Behinderung</i>		<i>2.345,23</i>	<i>884,98</i>	<i>1.441,73</i>

4. Bitte legen Sie noch folgende, im Steuerakt nicht vorhandene Nachweise vor:

- Ausweis nach § 29b der StVO
- Allenfalls vorhandener Parkausweis etc.

5. Standen die Kurbehandlungen (Heilbehandlungen), insbesondere jene in Bad A und die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Fahrtaufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit Ihrer Behinderung? Wenn ja, begründen Sie bitte diesen Zusammenhang.

Sind Sie zu den Kuranwendungen mit Ihrem eigenen Pkw gefahren?

6. Falls Sie mit einer Berufungsentscheidung im oben dargestellten Sinne (Stattgabe in eingeschränktem Umfang; geltend gemacht wird nur mehr, den Mitgliedsbeitrag an den Unterstützungsverein iHv. 10,00 € als Sonderausgabe und die Aufwendungen für die Fahrten nach Bad A iHv. 556,92 € zusätzlich zum zuerkannten Kfz-Freibetrag für Körperbehinderte iHv. 190,00 € monatlich zu berücksichtigen) einverstanden sind, werden Sie

- um entsprechende Mitteilung und
- Bekanntgabe ersucht, ob der Antrag auf "Entscheidung durch den Berufungssenat im Zuge einer mündlichen Verhandlung" aufrechterhalten wird.

1.5 Mit Schreiben vom 6. August 2012 gab der Bw. Folgendes bekannt:

"Zu Punkt 1:

Der Rechtsansicht des Hohen Senates wird nicht zugestimmt; die Berufung bleibt in diesem Punkt aufrecht. Eine Arztbestätigung vom 03. August 2012 wird angeschlossen.

Zu Punkt 2:

Der Berufungswerber nimmt die Rechtsansicht des Hohen Senates zustimmend zur Kenntnis.

Zu Punkt 3:

Der Berufungswerber nimmt die Rechtsansicht des Hohen Senates insoweit zustimmend zur Kenntnis, als Aufwendungen für Fahrten zur Heilbehandlung trotz zuerkannten KfzFreibetrag für Körperbehinderte als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit der Behinderung (Kosten der Heilbehandlung) iHv. 1.441,73 € anerkannt (Teilanerkenntnis) werden.

Zu Punkt 4:

Siehe Beilage.

Anmerkung: Es besteht aus Sicht des Berufungswerbers kein objektivierbarer steuerlicher Zusammenhang mit den beantragten steuerlichen Begünstigungen einerseits und des Besitzes eines Ausweises gemäß § 29b der StVO 1960.

Zu Punkt 5:

Siehe Arztbestätigung vom 3.8.2012; weiters wird darauf verwiesen, dass der gesamte Heilplan bei der Abgabenbehörde I. Instanz im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung in Kopie vorgelegt wurde und sich bereits aus diesem der unmittelbare Zusammenhang der geltend gemachten Fahrtaufwendungen mit meiner Behinderung ergibt; eine darüber hinaus gehende Begründung wäre dem Berufungswerber nur unter Aufhebung der ärztlichen Schweigepflicht möglich und erscheint daher unzumutbar, weil aus Sicht des Berufungswerbers der unmittelbare Zusammenhang durch die vorliegenden Beweise schlüssig begründet wurde. Ich habe auf Fahrten von und zu den Kuranwendungen ausschließlich den eigenen PKW verwendet.

Zu Punkt 6:

Der Berufungswerber nimmt die Rechtsansicht des Hohen Senates zustimmend und unter dem Vorbehalt der "Zu Punkt 1:" geäußerten Erklärung zur Kenntnis und wird der Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat im Zuge einer mündlichen Verhandlung nicht aufrechterhalten."

Folgende Beilagen wurden angeschlossen:

- 1 Arztbestätigung
- 1 Kopie des Ausweises gem. § 29bStV01960.

Weiters legte der Bw. eine ärztliche Bestätigung der ärztlichen Leiterin der Kuranstalt (samt Hinweisen auf diverse neurologische und radiologische Befunde) und einen am 6. März 2012 ausgestellten Parkausweis für Behinderte vor.

In einem Telefonat vom 7. August gab der Bw. nach Erörterung der Sach- und Rechtslage, insbesondere des Berufungspunktes "Gesundheitswäsche und Gesundheitsschuhe" bekannt, die bisher strittigen Punkte außer Streit zu stellen und die Rechtsansicht des UFS (dargestellt im Vorhalt vom 31. Juli 2012) als zutreffend anzuerkennen. Dies hat der Bw. noch am selben Tag schriftlich bestätigt.

1.6 Mit Schreiben vom 9. August 2012 wurde dem FA das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens zur Kenntnis gebracht:

"In den Beilagen wird Ihnen das Ergebnis des bisher durchgeführten ergänzenden Ermittlungsverfahrens zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Um Abgabe einer allfälligen Stellungnahme wird ersucht:

Mit Schreiben vom 7. August 2012 hat sich schließlich der Bw. mit einer Entscheidung im Sinne des Vorhalts vom 31. Juli 2012 vollinhaltlich einverstanden erklärt und "alle bis dato strittigen Punkte außer Streit" gestellt.

*Der Bw. hat (nochmals) mit Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2012 glaubhaft dargelegt, dass die Fahraufwendungen zu ambulanten Behandlungen nach Bad A iHv. 556,92,00 € unmittelbar mit seiner Behinderung in Zusammenhang stehen und als Kosten für Maßnahmen einer Heilbehandlung anzusehen sind (vgl. **§ 4 der Verordnung** des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010; in der Folge kurz: VO).*

*Die Zuerkennung des Freibetrages für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen iHv. 190,00 € monatlich (bisher 153,00 €) laut **§ 3 der VO** ist und war bisher unstrittig bzw. wurde seitens des Finanzamtes im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung (2008) bzw. Wiederaufnahme des Verfahrens (2007) zuerkannt (laut AIS zumindest seit dem Jahr 2005).*

*Nach dem klaren Wortlaut der VO ist nach deren **§ 3** 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.

***Zusätzlich** sind nach **§ 4 der VO** nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Eine gegenseitige bzw. wechselseitige Einschränkung dieser beiden Normen ist aus deren Text nicht ersichtlich.*

*Es ist daher beabsichtigt, den oben angeführten Berufungen im eingeschränkten Umfang Folge zu geben und somit einen Betrag an "**nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung**" nach der VO über außergewöhnliche Belastungen wie im Vorhalt vom 31. Juli 2012 dargestellt (unter anderem die nunmehr als alleinig strittig verbliebenen Fahrtkosten zur Heilbehandlung **iHv 556,92 €**), anzuerkennen."*

Als Beilagen wurden angefügt:

- Vorhalt an den Bw. vom 24. Juli 2012
- Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juli 2012
- Mailnachricht an das FA vom 26. Juli 2012 (Ersuchen um Stellungnahme)
- Vorhalt an den Bw. vom 31. Juli 2012
- Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2012 samt Beilagen (Arztbestätigung, Parkausweis für Behinderte)

1.7 Mit Schreiben vom 12. September 2012 gab die Vertreterin des FA im Wesentlichen bekannt, dass

a) die Aufwendungen für Gesundheitswäsche und Gesundheitsschuhe nicht anerkannt werden könnten, da es sich um keine Kosten der Heilbehandlung bzw. um keine Hilfsmittel im Sinne der VO über außergewöhnliche Belastungen handelt. Vielmehr handle es sich um gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben;

b) die Fahrtkosten zu den ambulanten Therapien in Bad A iHv. 556,92 € nicht anerkannt werden könnten, da diese mit dem KFZ-Freibetrag für Körperbehinderte abgegolten sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

2. Sachverhalt

Aufgrund des Akteninhalts und der Ergebnisse des ergänzenden Ermittlungsverfahrens wurde folgender, den Parteien des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gebrachte und von diesen nicht bestrittene Sachverhalt festgestellt, welcher der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt wird:

Der Bw. hat anlässlich der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 neben weiteren, auf Grund erfolgter Einschränkung der Berufung hier nicht mehr interessierenden, Aufwendungen auch die Kosten für Fahrten zu ambulanten Behandlungen nach Bad A mit dem eigenen Kraftfahrzeug als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit seiner Behinderung iHv. 556,92,00 € geltend gemacht.

Dem Bw. wurde ein Grad der Behinderung im Ausmaß von 100% bescheinigt. Den Freibetrag für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, iHv. 190,00 € monatlich hat das FA für das Berufungsjahr (wie auch bereits in den Vorjahren nach diversen Überprüfungen) zuerkannt.

Der Bw. legte den Behindertenpass in Kopie vor, aus dem unter anderem auch die Bescheinigung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung hervorgeht. Der Bw. konnte einerseits glaubwürdig darlegen, dass die ambulanten Behandlungen in Bad A im direkten Zusammenhang mit seiner Behinderung stehen, andererseits wurde diese Tatsache seitens der Amtspartei nicht bestritten.

Es wird daher als erwiesen angenommen, dass die vom Bw. geltend gemachten Kosten iHv. 556,92 € für die Fahrten zur Behandlung nach Bad A Kosten einer Heilbehandlung iSd § 4 der zitierten Verordnung darstellen.

3. Rechtliche Würdigung:

3.1 Gemäß § 34 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Letzteres ist insofern gegeben, als die Belastung den vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Absatz 4).

Gemäß § 35 Abs. 1 und 2 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners hat und weder er selbst noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG können an Stelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden, wobei diese tatsächlichen Kosten gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt unter anderem, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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.

Für den Berufszeitraum ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91 idF BGBl II 2001/416 bzw. BGBl. II Nr. 430/2010 maßgeblich, deren § 1 Abs 1 u.a. für durch eine eigene körperliche Behinderung verursachte Aufwendungen gilt. Mit dieser VO wurden weiterführende Regelungen hinsichtlich der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen getroffen.

§ 1 dieser VO lautet:

Abs 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),
- 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.

Abs 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.

In § 3 dieser VO wird normiert:

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. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

§ 4 der VO regelt, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung in nachgewiesenem Ausmaß zu berücksichtigen sind.

3.2 Im gegenständlichen Fall hat das FA zu Recht entsprechend dem Grad der Behinderung im Ausmaß von 100% den pauschalen Freibetrag nach § 35 Abs 3 EStG 1988 iHv. 726,00 €,

sowie den pauschalen Freibetrag gemäß § 2 der VO für Diätverpflegung iHv. 840,00 €, und den Kfz-Freibetrag für Körperbehinderte gemäß § 3 der VO iHv. 2.280 € zuerkannt.

Weiters anerkannte das FA "nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel bzw. Kosten der Heilbehandlung" iHv. 884,98 €.

Nach einer Einschränkung der Berufung durch den Bw. ist nur mehr strittig geblieben, ob die Fahrtkosten zur Behandlung nach Bad A iHv. 556,92 € mit dem Freibetrag gem § 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastung abgegolten oder zusätzlich als Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der oben angeführten Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu berücksichtigen sind

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Kosten einer Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie in Zusammenhang mit der Behinderung stehen, allenfalls Krankentransportkosten oder Fahrtkosten - jedenfalls Kosten für ärztlich verordnete Maßnahmen, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen.

Im Kommentar zum EStG, Jakom/*Baldauf* EStG, 2011, § 35 Rz24, wird die Frage, ob die Anerkennung von Kfz-Aufwendungen im Zusammenhang mit Heilbehandlungen auch **neben** dem Freibetrag gem § 3 Abs 1 der VO über außergewöhnliche Belastung möglich ist, **bejaht**:

"In der Praxis können Mehraufwendungen nur iHd Pauschbeträge abgesetzt werden (diese umfassen nach UFS 26.8.08, RV/0158-K/08, auch die Fahrten zu Kuren); eine Berücksichtigung tatsächl Aufwendungen, etwa der Kosten einer behindertengerechten Adaptierung des Kfz, ist nicht mögl (LStR 848; s aber Rz 25). Die Rspr lässt den Nachweis der tatsächl Mehraufwendungen dagegen in Grenzen zu (VwGH 2.6.04, 2003/13/0074; UFS 24.10.06, RV/1151-W/05).

Zur „Überföderung“ beim Zusammentreffen des Pauschbetrags mit dem großen Pendlerpauschale s § 16 Rz 28. – Wirtschaftl Eigentum am (Leasing-)Kfz (§ 24 BAO) genügt. Steht das Kfz im Eigentum eines Familien- bzw Haushaltsangehörigen, kann der Pauschbetrag nicht angewendet werden (UFS 7.6.11, RV/0155-K/09); es liegen auch keine „Taxifahrten“ iSd Abs 2 vor (LStR 849; aA OberleitnerSWK 99, S 179). Soweit Fahrten allerdings mit Maßnahmen der Heilbehandlung in Zusammenhang stehen (Arztbesuch, Spitalsaufenthalt) und dafür ein „familieneigenes Kfz“ verwendet wird, kommen nach LStR 849 – insoweit widersprüchl (s aber auch § 4 Rz 274) – Kosten der Heilbehandlung gem § 4 VO iHd aml Kilometergelds in Betracht (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen, aA zutr Wiesner ua § 35 Rz 63 sowie UFS 16.9.08, RV/3281-W/07). Nach UFS 20.3.09, RV/0117-K/08, anhängig unter 2009/15/ 0094, sind Kfz-Aufwendungen iZm Heilbehandlungen auch neben dem Freibetrag gem § 3 Abs 1 mögl (mE zutr, soweit es sich dabei um „Kosten der Heilbehandlung“ iSd § 4 der VO handelt, s Rz 27 sowie § 34 Rz 90 „Krankheitskosten“).

Zum selben Ergebnis kommt auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 14. EL § 35 Anm 69 und 70. Unter dem Titel "Aufwendungen neben den Pauschbeträgen" wird dort festgehalten:

"Als Kosten der Heilbehandlung (§ 4 V ab 1. 1. 1998) gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB jeweils in Rechnung gestellte Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels, Taxikosten, andere Lohnfuhrwerkkosten, Kosten der Rettungsorganisation) oder des amtlichen Kilometergeldes (nach den LStR – uE unzutreffend – ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung des (familien)eigenen Kfz Kosten der Heilbehandlung dar und zwar grundsätzlich zu einem Kfz-Freibetrag nach § 3 der V (UFS [Klagenfurt], Senat 2 [Referent], 20. 3. 2009, RV/0117-K/08)."

Eine andere Interpretation lässt vor allem der Wortlaut der oben zitierten, Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen nicht zu.

Wie mit Schreiben vom 9. August 2012 an das FA bereits ausgeführt, ist nach dem klaren Wortlaut des § 3 der VO 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.

Davon unabhängig sind nach **§ 4 der VO** nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Eine gegenseitige bzw. wechselweise Einschränkung dieser beiden Normen ist aus deren Text nicht ersichtlich.

Jede Gesetzesauslegung hat mit der Erforschung des Wortsinnes zu beginnen. Es ist zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck oder Satz nach allgemeinem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt. Bei der Auslegung des Gesetzestextes kommt den Gesetzesmaterialien keine selbständige normative Kraft zu, doch sind sie für die Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers bedeutsam. Die Gesetzesmaterialien sind nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0156, mit Verweisen auf die Erkenntnisse vom 18. März 1997, 96/08/0167, und vom 17. Oktober 2001, 99/13/0172).

Wie oben bereits ausgeführt, hat der Gesetzgeber mit den Bestimmungen der §§ 3 bzw. 4 der VO zwei voneinander unabhängige Regelungsinhalte festgelegt. Schon der bloße Gesetzestext bietet keinerlei Anhaltspunkte für eine Überlagerung der dort jeweils genannten Aufwendungen. Somit ist auch eine Aufforderung des Gesetzgebers zur Aufrechnung von Beträgen, welche den dort jeweils genannten Aufwendungen zu Grunde liegen, dem Gesetzestext nicht zu entnehmen.

Insofern zutreffend auch UFS RV/0117-K/08 mit folgender Argumentation:

".....Dies auch deshalb, da weder die auf das Streitbegehren anzuwendenden Norminhalte der §§ 34 und 35 EStG 1988 noch die zitierten und in Rede stehenden Verordnungsinhalte (VO-Text in Fettdruck hervorgehoben) selbst eine (einschränkende) An- bzw. Bemerkung darüber enthalten, dass im Falle der Zuerkennung eines Freibetrages nach § 3 Abs. 1 der VO (mtl. € 153,00) allfällige tatsächlich nachgewiesene Fahrtkosten im Zusammenhang einer Heilbehandlung iSd § 4 der VO bereits zur Gänze als abgegolten anzusehen oder etwa vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen wären...."

Auf Grund des § 3 VO werden entsprechend dem klaren Gesetzestext andere Mehraufwendungen eines Körperbehinderten pauschal abgedeckt, als nach § 4 VO im nachgewiesenen Ausmaß (unter anderem als Kosten der Heilbehandlung, welche mit seiner Behinderung in Zusammenhang stehen) zu berücksichtigen sind.

Über den Wortlaut des Gesetzes besteht daher nach Ansicht des UFS in diesem Fall kein Zweifel.

Gleiches gilt beispielsweise analog dazu für die Pauschbeträge gemäß § 35 Abs 3 EStG. Auch im Anwendungsbereich dieser Bestimmung sind beispielsweise die Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlung iSd § 4 der VO **zusätzlich** anzuerkennen:

In Wiesner Grabner Wanke, Kommentar zum EStG, § 35, Anm 49, wird dazu ausgeführt:

"Werden die Pauschbeträge nach Abs 3 beansprucht, können im Zusammenhang mit der Behinderung nur die in der V angeführten Aufwendungen zusätzlich (und nur in der dort jeweils vorgesehenen Höhe) geltend gemacht werden (vgl § 2 V betr Krankendiätverpflegung, § 3 V betr Kfz- bzw Taxikosten, § 4 V betr Hilfsmittel und Heilbehandlung)."

So gesehen würde auch ein systematisch-logischer Auslegungsansatz zum selben Ergebnis führen.

Das FA bestreitet nicht, dass die vom Bw. geltend gemachten Fahrtkosten zur Kurbehandlung als Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der VO zu qualifizieren sind. Den Abzug dieser unbestrittenen, im nachgewiesenen Ausmaß angefallenen Aufwendungen versagt das FA jedoch mit Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien (Rz 848 und 851). Die entsprechenden Textstellen lauten:

".....Mehraufwendungen eines Körperbehinderten im Zusammenhang mit der Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges können nur in Höhe der Pauschbeträge abgesetzt werden....." (Rz 848).

".....Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Wird der Freibetrag gemäß § 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF, von 153 Euro für ein eigenes KFZ in

Anspruch genommen, können für Fahrten mit diesem keine zusätzlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden....." (Rz 851).

Weder den Lohnsteuerrichtlinien, noch dem sich darauf stützenden Vorbringen des FA ist eine nähere Begründung dieses Standpunktes zu entnehmen.

Im Hinblick auf die zitierten Literaturmeinungen, die mittlerweile zu dieser Frage gefestigte Judikatur des UFS (vgl. RV/0356-I/06 vom 08.05.2007, RV/0117-K/08, 20.03.2009, RV/0079-F/09 vom 06.04.2010 und RV/0717-S/09 vom 23.02.2011; dagegen RV/0746-W/10 vom 30.06.2010 zwar abweichend, aber ohne nähere Begründung) und insbesondere im Hinblick auf das oben dargestellte Ergebnis der Auslegung des Normtextes vermag die Argumentation des FA nicht zu überzeugen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 10. Oktober 2012