



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise 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.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) beantragte in seiner elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 u.a. aus dem Titel der Behinderung seiner Ehepartnerin den pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen (Geh-)Behinderung und weiters nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung im Ausmaß getätigter Aufwendungen für Prothesen, Prothesenschuhe, Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien sowie Fahrtkosten in diesem Zusammenhang (KZ 417: € 3.144,65) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 16. Juni 2011 die aus dem Titel der Behinderung der Ehepartnerin geltend gemachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung. Begründend wird ausgeführt, die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, haben deshalb

nicht berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 2.812,54 nicht überstiegen hätten. Der Alleinverdienerabsetzbetrag habe deshalb nicht berücksichtigt werden können, da die steuerpflichtigen Einkünfte des Ehepartners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von € 2.200,00 seien. Der pauschale Freibetrag für Aufwendungen wegen der Behinderung des Ehepartners habe nicht berücksichtigt werden können, da dem Bw. der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zustehe.

Der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 7. Juli 2011 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid ein und führte aus, berufen werde gegen den Ansatz eines Selbstbehaltes in Höhe von € 2.812,54 und die daraus sich ergebende Nichtberücksichtigung der beantragten Aufwendungen. Der Bw. verweist begründend auf die 70%ige Behinderung seiner Ehepartnerin und erziele diese ein so geringes Einkommen, dass keine Lohnsteuer zu entrichten sei. Die Ehepartnerin könne daher diese Aufwendungen in ihrer Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastung nicht geltend machen.

Der Bw. legte nach einem Ergänzungsvorhalt Pflegegeldbescheide, einen Bescheid des Bundessozialamtes über den Grad der Behinderung, sowie Zahlungsnachweise für Aufwendungen aus der Behinderung der Ehepartnerin vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2011 anerkannte das Finanzamt Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988) in Höhe von € 3.379,61, darin enthalten Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung der Ehegattin der pauschale Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen (Geh-)Behinderung in Höhe von € 1.836,00 sowie nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung im Ausmaß getätigter Aufwendungen für Prothesen, Prothesenschuhe, Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien in Höhe von € 1.394,09 und Krankheitskosten des Bw. in Höhe von 149,52 als außergewöhnliche Belastung. Nicht anerkannt wurden beantragte Fahrtkosten in Zusammenhang mit der Anschaffung von Hilfsmitteln und der Inanspruchnahme von Heilbehandlungen.

Das Finanzamt verwies begründend darauf, dass der zusätzliche Aufwand für die „Krankheitskosten“ der Gattin nur als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zuerkannt werden könne. Die Aufwendungen für Arztfahrten seien mit dem Freibetrag für die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel abgedeckt (derzeit € 153,00 monatlich). Fahrten in die Apotheke seien als Einkaufsfahrten zu werten und werden diese Fahrten nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens verbunden.

Der Bw. brachte mittels FinanzOnline am 21. Dezember 2012 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Begründend wird ausgeführt, Fahrten zur Apotheke seien als Einkaufsfahrten gewertet worden, vom Arzt verschriebene Medikamente müssten aber in einer Apotheke abgeholt werden. Diese Fahrten stünden also im unmittelbaren Zusammenhang mit der Krankheit und seien nicht als Einkaufsfahrten zu werten. Die Ehepartnerin sei auf Grund ihres geringen Einkommens nicht steuerpflichtig und daher der Ansatz eines Selbstbehaltes nicht gerechtfertigt. Es liege ein erheblicher finanzieller Mehraufwand für den Familienverband vor.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete folgendes Ersuchen an den Berufungswerber und das Finanzamt zur Stellungnahme:

„Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass Aufwendungen für Fahrten zur Heilbehandlung nicht mit dem Kfz-Freibetrag abgegolten sind (vgl. UFS 20.3.2009, RV/0117-K/08). Es ist daher beabsichtigt Aufwendungen für Fahrten zur Heilbehandlung in Höhe von € 738,78 neben dem Kfz-Freibetrag als außergewöhnliche Belastung unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes zum Abzug zuzulassen.“

Der UFS ist hingegen zur Frage der Fahrtkosten zur Anschaffung von Hilfsmitteln (§ 4 VO über außergewöhnliche Belastungen) und Medikamenten (Apothekenfahrten) der Ansicht, dass diese nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden (vgl. dazu UFS 24.4.2011, RV/0339-K/08).“

Das Finanzamt nahm mit Schriftsatz vom 2. August 2008 dazu wie folgt Stellung:

„Aus dem Verordnungstext (BGBl 1996/303) geht hervor, dass für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kfz benützen zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behinderenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel nicht benutzt werden kann, im Kalenderjahr 2010 ein Freibetrag von € 153,00 zu berücksichtigen ist. Alternativ sind nachgewiesene Aufwendungen für Taxifahrten in iHv € 153,00 zu berücksichtigen, wenn über kein eigenes Kfz verfügt wird.“

Neben den Mehraufwendungen für Behinderenvorrichtungen wird auch der Umstand, dass kein Massenverkehrsmittel verwendet werden kann, also auch die Fortbewegung im Kfz umfasst. Im § 3 Abs 2 der VO ist ausschließlich die Fortbewegung (im Taxi) umfasst.

Aus dem Regelungszusammenhang des Verordnungstextes ergibt sich somit, dass sowohl die Mehraufwendungen für Behinderenvorrichtungen als auch die Fortbewegung im Kfz mit dem Freibetrag abgegolten sind.

Das Wesen eines pauschalen Freibetrages liegt gerade darin, Aufwendungen ohne Nachweis ihres tatsächlichen Entstehens abzugelten. Werden wie im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Freibetrages erfüllt (Fortsbewegung mit dem eigenen Kfz wegen einer Körperbehinderung), so ist dieser zu gewähren, unabhängig davon, ob dem Steuerpflichtigen tatsächlich Fahrtkosten erwachsen sind. Selbst wenn eine Körperbehinderte Person in einem Monat keinerlei Fahrten mit ihrem Kfz unternimmt, hat sie Anspruch auf den pauschalen Freibetrag iHv € 153,00.

Dem Steuerpflichtigen bleibt es selbstverständlich unbenommen, anstelle des Pauschbetrages die tatsächlichen Aufwendungen (somit auch die Fahrtkosten im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung) geltend zu machen. Nimmt er jedoch den Freibetrag in Anspruch, dann sind alle behinderungsbedingten Mehraufwendungen für Fahrten mit diesem Kfz abgegolten.

Würden Fahrtkosten gem § 4 der VO im nachgewiesenen Ausmaß zusätzlich zum pauschalen Freibetrag gem § 3 Abs 1 der VO berücksichtigt, käme es nach Ansicht des Finanzamtes zu einer doppelten Berücksichtigung von Fahrtkosten im Zusammenhang mit Heilbehandlungsmaßnahmen. Nach Ansicht des Finanzamtes können daher Mehraufwendungen eines Körperbehinderten im Zusammenhang mit der Benutzung eines einen Kfz nur iHd Pauschbeträge abgesetzt werden. Zusätzliche Fahrtkosten können nicht berücksichtigt werden (vgl. Rz 848, 851 LStR).“

Der Berufungswerber verweist in seiner Stellungnahme darauf, dass Fahrtkosten zur Anschaffung von Hilfsmitteln und Medikamenten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Heilbehandlung eines erkrankten Patienten darstellten. Diese Fahrten würden bei gesunden Menschen nicht anfallen und dienten nicht der Anschaffung von Gütern des täglichen Lebens (Lebensmittel etc.). Diese Fahrten würden auch dann nicht anfallen, wenn der Hausarzt – wie in ländlichen Gebieten – über eine Hausapotheke verfügte. Hilfsmittel wie Prothesen, medizinische Geräte und deren Zubehör könnten nur in medizinischen Fachgeschäften erworben werden und seien nach Ansicht des Bw. Fahrten zur Anschaffung der angeführten Gegenstände nicht mit allgemeinen Einkaufsfahrten gleichzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob hinsichtlich der unter dem Titel der Behinderung der Ehepartnerin beantragten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen ein Abzug nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes möglich ist. Weiters ist strittig, ob neben dem pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Gehbehinderung Fahrtkosten im

Zusammenhang mit nicht regelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Der Bw. beantragte aus dem Titel der Behinderung der Ehepartnerin den pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Gehbehinderung. Weiters wurden nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung und damit im Zusammenhang stehende Fahrtkosten beantragt.

Fest steht, dass der Ehegattin des Bw. mit Bescheid des Bundessozialamtes vom 3. November 2010 von Amts wegen ein Grad der Behinderung ab 1. September 2010 mit einem Gesamtgrad von 70 vom Hundert festgesetzt wurde. Der Grad der Behinderung wurde auf Grund der festgestellten Gesundheitsschädigungen bereits ab März 2009 mit 60 vom Hundert (v.H.) festgesetzt. Ergebnis des ärztlichen Begutachtungsverfahrens ist die Feststellung, dass die Ehegattin des Bw. dauernd gehbehindert ist.

Der Bw. legte im Verfahren einen vom Bundessozialamt Landesstelle Niederösterreich am 8. Juli 2009 für seine Ehegattin ausgestellten Behindertenpass mit einem Grad der Behinderung von 60 v. H. und dem amtlichen Vermerk: „Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung“ vor.

Die Ehegattin des Bw. benutzte im Kalenderjahr 2010 zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug (siehe AN-Akt S 26 u 27).

Der Bw. legte im UFS-Verfahren einen „Parkausweis für Behinderte – Modell der Europäischen Gemeinschaften“ mit der Ausweis Nr. 000, ausgestellt am 29. April 2009 vom Magistrat X. für die Ehegattin des Bw., vor (Ausweis nach § 29b Straßenverkehrsordnung).

Weiters wurden Rechnungen betreffend die Anschaffung von Hilfsmitteln (u.a. Prothesen, Prothesenschuhe), Arztrechnungen, Apothekenrechnungen und Aufstellungen über Fahrten zu Therapien, Ärzten, Apotheken und zur Anschaffung von Hilfsmitteln vorgelegt.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 34 Abs. 1, erster Satz, EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung 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, für jedes Kind (§ 106).

§ 34 Abs. 6 und 7 leg. cit lautet – auszugweise zitiert – wie folgt:

„(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

...

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, „Blindengeld“ oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, 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.

§ 35 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet – auszugweise zitiert – 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) oder ...

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

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

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 91/1998 und BGBl. II Nr. 416/2001, lautet – auszugsweise zitiert – 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) oder ...

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

(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 zu kürzen. ...

§ 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 153 Euro [2.100 S] monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29 b 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. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. ...“

Werden von einem Steuerpflichtigen, dem der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zusteht, im Rahmen seiner Unterhaltspflicht ... Kosten der Behinderung seines (Ehe)Partners übernommen, ist ein Abzug gemäß § 34 Abs. 7 nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes möglich (siehe Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 10. EL § 35 Anm 6).

Es können die vom Bw. aus der Titel der Behinderung seiner Ehegattin beantragten behinderungsbedingten Mehraufwendungen im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung als außergewöhnliche Belastung, entgegen der Ansicht des Bw., daher nur gekürzt um den Selbstbehalt geltend gemacht werden.

Es kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der beantragte pauschale Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Gehbehinderung der Ehegattin nach Abs. 3 der Verordnung des

Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. II Nr. 91/1998 und BGBl. Nr. 416/2001) ebenfalls nur gekürzt um den Selbstbehalt, in Abzug gebracht werden.

In der weiters strittigen Frage, ob neben dem pauschalen Freibetrag für ein Kraftfahrzeug wegen Gehbehinderung Fahrtkosten im Zusammenhang mit nicht regelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, schließt sich der Referent der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20.3.2009, RV/0117-K/08 an, wonach Aufwendungen für Fahrten zur Heilbehandlung mit dem Kfz-Freibetrag für Körperbehinderte nicht abgegolten sind (siehe dazu auch die zustimmende („zutreffend“) Kommentierung in Jakom/Baldauf EStG 2012, § 35 Rz 24 u. 27).

In der angeführten Berufungsentscheidung wurde diese Rechtsansicht wie folgt begründet:

„Der Verordnungsgeber hat in § 1 der VO ausdrücklich die Anspruchsanordnung dafür getroffen, dass zur Abgeltung von außergewöhnlichen Belastungen, die durch eine eigene Körperbehinderung (einschließlich geistiger Behinderung) oder durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners oder Kindes entstehen, die in den §§ 2 bis 4 dieser VO genannten Mehraufwendungen als Steuerfreibeträge zu berücksichtigen sind. Grundgedanke dieser Vorschrift ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass Aufwendungen der Lebensführung, die ihrer Art und Höhe nach für Körperbehinderte Personen atypisch sind und denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 2 EStG 1988), die persönliche Leistungsfähigkeit mindern und daher steuerlich berücksichtigt werden müssen.
Und ebenso hat der Verordnungsgeber in den in Rede stehenden §§ 3 Abs. 1 und 4 der VO zwei voneinander getrennt zu behandelnde „Sonderbestimmungen mit Regelungsinhalten“ geschaffen, die jeweils für sich betrachtet besondere Tatbestände und Begünstigungen als außergewöhnliche Belastung definieren, um eben notwendige und angemessene Mehraufwendungen (§ 34 Abs. 2 EStG 1988) von Körperbehinderten Personen steuerlich berücksichtigen zu können, die nicht auf die typischen Kosten der allgemeinen Lebensführung entfallen. Auch liegt es im alleinigen Ermessen des Verordnungsgebers steuerliche Begünstigungen (angemessene Freibeträge unter Beachtung des § 34 Abs. 2 EStG 1988) für Körperbehinderte Personen, wie auch in der gegenständlichen VO geschehen, entsprechend behinderungsbedingter Mehraufwendungen nach den Erfahrungen der Praxis (§ 35 Abs. 7 EStG 1988) variantenreich zu gestalten und auch nebeneinander einzusetzen.“

In dem der Verordnungsgeber für die Zuerkennung von Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung in Form einer außergewöhnlichen Belastung bestimmte Sachverhalte, Tatbestände und Freibeträge (Begünstigungen) für rechtserheblich erklärte, ist für eine

Auslegung des Verordnungswortlautes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, wie vom Finanzamt ins Treffen geführt, kein Spielraum gegeben.

Der vom Bw. getätigte Berufungseinwand, dass der monatliche Pauschbetrag von € 153,00 seiner gesetzlichen Zweckwidmung nach nicht die Funktion habe, die Kosten der mit einer Körperbehinderung verbundenen Heilbehandlungskosten (inklusive Fahrtkosten) abzudecken, ist berechtigt und wird auch um Unabhängigen Finanzsenat geteilt. 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 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 mit einer Heilbehandlung iSd § 4 der VO bereits zur Gänze als abgegolten anzusehen oder etwa vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschieden worden wären.

Bei gesetzes- und verfassungskonformem Verständnis der VO kann der Regelungsinhalt nach § 3 Abs. 1 der VO vielmehr nur so verstanden werden, dass durch den Pauschbetrag von monatlich € 153,00 einem Steuerpflichtigen, der wegen seiner Körperbehinderung zur Fortbewegung auf sein eigenes Kraftfahrzeug angewiesen ist, jener angemessene (geschätzte) Mehraufwand (§ 34 Abs. 2 EStG 1988) als außergewöhnliche Belastung abgegolten werden solle, der ihm durch die nicht berufliche Mehrbenützung – also sämtliche Privatfahrten – des Pkws gegenüber gesunden Abgabepflichtigen entsteht. Demzufolge ist die Zuerkennung des Pauschbetrages nach § 3 Abs. 1 der VO auch nicht vom tatsächlichen Nachweis eines Kraftfahrzeug(mehr)aufwandes resultierend aus „krankheitsbedingten Privatfahrleistungen“ abhängig und auch nicht an den Nachweis eines tatsächlichen Mehraufwandes für besondere Behindertenvorrichtungen des Pkws gebunden.

Vor dem Hintergrund der oben dargelegten Rechtsüberlegungen zu den §§ 1 und 3 Abs. 1 der VO ist dem Bw. daher zuzustimmen, wenn er sinngemäß die Ansicht vertritt, dass die in Rede stehenden Fahrtaufwendungen ... im Zusammenhang mit Heilbehandlungsmaßnahmen den Tatbestand des § 4 der VO sehr wohl erfüllen und im nachgewiesenen behinderungsbedingten Ausmaß als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind. Zweifelsohne erwachsen auch bei erheblich gehbehinderten Personen, die sich sowohl krankheits- als auch behinderungsbedingt einer „Heilbehandlung iSd § 4 der VO“ unterziehen müssen durch den kausalen Zusammenhang dieser erforderlichen (notwendigen) Fahrten nicht regelmäßig anfallende Mehraufwendungen. Überdies würde es nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates auch eine unsachliche Differenzierung mit der Folge einer klaren Benachteiligung darstellen, einer gehbehinderten Person, die zur Fortbewegung ein eigenes

Kraftfahrzeug benötigt, zumal dieser ja die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung unzumutbar ist, einen nachgewiesenen und nicht regelmäßig anfallenden Mehraufwand (Fahrtkostenaufwand) im Zusammenhang einer Heilbehandlung zu versagen, hingegen einer nicht gehbehinderten Person einen derartigen und ebenso nicht regelmäßig anfallenden Mehraufwand (Fahrtkostenaufwand zufolge Benützung des eigenen Pkws) jedoch als außergewöhnliche Belastung iSd § 4 der VO zu gewähren.

In Anbetracht der vorstehend angeführten Überlegungen vermag der Unabhängige Finanzsenat die Argumentationslinie und Rechtsauffassung des Finanzamtes, die sich auch an den diesbezüglichen Ausführungen in den LStR 2002, Rz'n 848 und 851 orientieren mag, dass mit der Gewährung des Pauschbetrages von € 1.836,00 (= € 153 x 12 gemäß § 3 Abs. 1 der VO) auch der in Streit stehende Aufwandsbetrag für Fahrtkosten ... im Zusammenhang mit Heilbehandlungen nach § 4 der VO als außergewöhnliche Belastung abgegolten sei, nicht zu teilen.“

Dass gegen die zitierte Entscheidung Amtsbeschwerde zur Zahl 2009/15/0094 erhoben wurde, steht der vorliegenden Entscheidung nicht entgegen.

Wenn das Finanzamt in seiner Stellungnahme ausführt, bei Inanspruchnahme des Kfz-Freibetrages seien alle behinderungsbedingten Mehraufwendungen für Fahrten mit **diesem** Kfz abgegolten, dann wird damit die Möglichkeit eingeräumt Aufwendungen für Taxifahrten im Zusammenhang mit Heilbehandlungen neben dem Kfz-Pauschbetrag abzuziehen. Damit vergleichbar ist die nach Ansicht des UFS mögliche Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen für Fahrten mit dem eigenen Kfz im Zusammenhang mit Heilbehandlungen neben dem pauschalen Freibetrag.

Soweit das Finanzamt festhält, es bleibe dem Steuerpflichtigen unbenommen, anstelle des Pauschbetrages die tatsächlichen Aufwendung geltend zu machen, ist auf die Randziffer 848 des LStR 2002 zu verweisen, wonach Mehraufwendungen eines Körperbehinderten im Zusammenhang mit der Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeuges nur in Höhe der Pauschbeträge abgesetzt werden können. Die Berücksichtigung tatsächlicher Aufwendungen (zB Kosten einer behindertengerechten Adaptierung des Kraftfahrzeuges) sei nicht möglich (siehe dazu auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 10. Erg. Lfg. § 35 Anm 61).

Nach Ansicht des UFS liegt auch eine doppelte Berücksichtigung der Fahrtkosten deshalb nicht vor, da mit dem Pauschbetrag neben den Behindertenvorrichtungen jener angemessene (geschätzte) Mehraufwand (§ 34 Abs. 2 EStG 1988) als außergewöhnliche Belastung

abgegolten werden soll, der durch die nichtberufliche Mehrbenützung – also sämtliche Privatfahrten – des Kfz gegenüber gesunden Abgabepflichtigen entsteht.

Der Unabhängige Finanzsenat ist zur Frage der Fahrtkosten zur Anschaffung von Hilfsmitteln und Medikamenten (Apothekenfahrten) der Ansicht, dass diese nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, weil diese Anschaffungen nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Anschaffungen des täglichen Lebens (Lebensmitteln etc.) verbunden werden (vgl. dazu UFS 24.5.2011, RV/0339-K/08).

Der Bw. beantragte folgende Aufwendungen aus der Behinderung seiner Ehegattin sowie eigene Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung und werden – entsprechend der oben angeführten Rechtsauffassung – davon vom Unabhängigen Finanzsenat als außergewöhnliche Belastung folgende Aufwendungen unter Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt:

	lt. Bw.	lt. UFS
Aufwendungen gem. § 4 VO über außergewöhnliche Belastungen		
Blatt 1		
Hilfsmittel und Heilbehandlungen.	€ 460,35	€ 460,35
Fahrtkosten	€ 550,62	€ 152,04
Blatt 2		
Hilfsmittel und Heilbehandlungen	€ 737,27	€ 737,27
Fahrtkosten	€ 1.042,90	€ 532,98
Blatt 3		
Hilfsmittel und Heilbehandlungen	€ 78,47	€ 78,47
Fahrtkosten	€ 275,04	€ 53,76
Freibetrag gem. § 3 VO über außergewöhnliche Belastungen	€ 1.836,00	1.836,00
(Zwischen)summe	€ 3.144,65	€ 3.026,65
Krankheitskosten	€ 149,52	€ 149,52
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988)	€ 5.130,17	€ 4.000,39

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. August 2012