

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 05.03.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2013 wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2013 beträgt (alle Beträge in €):

Einkommen	28.458,11
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(28.458,11 - 25.000,00) \times 15.125/35.000,00 + 5.110,00$	6.604,40
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.604,40
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	6.259,40
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00	-
6% für die restlichen 3.047,91	182,87
Einkommensteuer	6.442,27
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 6.760,64
Rundung gem. § 39 (3) EStG 1988	0,37
Festgesetzte Einkommensteuer	- 318,00

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) für den unter Pkt. B der rechtlichen Beurteilung festgehaltenem Beschwerdepunkt zulässig, im Übrigen jedoch unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in der **Einkommensteuererklärung 2013** Aufwendungen für Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung geltend. Darin waren u.a. Aufwendungen für

- a. sechs Fahrten à 296 km mal € 0,47 zur Rehabilitation des Bf. (€ 834,72),
- b. 15 Fahrten à 56 km mal € 0,47 zur ambulanten Behandlung des Bf. (€ 394,80) sowie
- c. 13 Besuchsfahrten der Ehegattin à 296 km mal € 0,42 (€ 1.617,00) zur Klinik enthalten.

Im **Einkommensteuerbescheid 2013** veranlagte das Finanzamt Aufwendungen für die Krankheitskosten ohne Selbstbehalt in Höhe von € 834,32, und zwar Kilometergeld für 4 Fahrten zur Rehabilitation à 296 km mal € 0,43, d.s. € 509,12, weiters € 325,20 für die Zuzahlungen an die Klinik abzüglich der Haushaltersparnis. Es gewährte noch den Pauschbetrag für die 50 %-ige Behinderung des Bf.

Begründend führte es aus, dass die Kosten für die Besuchsfahrten der Ehegattin zum Bf. keine Kosten der Heilbehandlung seien. Die Kosten für Medikamente (€ 177,96) seien im Jahr der Bezahlung - 2014 - abzuziehen.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 erhobenen **Beschwerde** brachte der Bf. vor, dass er das amtliche Kilometergeld von € 0,42 und den Zuschlag von € 0,05 für die mitbeförderte Person begehre. Ein Selbstfahren sei aufgrund seines Gesundheitszustandes nicht möglich gewesen. Als Beweis legte er die Krankheitsbefunde vor. Die Besuchsfahrten seien im ABGB gesetzlich verankert. Die Kosten stünden im Zusammenhang mit dem Krankheitszustand des Bf. und trage er sie als Alleinverdiener.

In der **Beschwerdevorentscheidung** brachte das Finanzamt neben dem Pauschbetrag nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 1.277,00 in Ansatz. Dies waren Aufwendungen für

- a. sechs Fahrten à 296 km mal € 0,42 zur Rehabilitation (€ 745,92),
- b. 15 Fahrten à 56 km mal € 0,42 zur ambulanten Behandlung des Bf. (€ 352,80) und weitere unstrittige Aufwendungen für Medikamente. Eine Berücksichtigung des Betrages für die mitgefahrene Person sei im Zusammenhang mit Krankheitskosten gesetzlich nicht vorgesehen.

Die Aufwendungen für die Besuchsfahrten der Ehegattin von rd. € 1.617,00 setzte es unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes von € 1.617,00 an. Die Besuchsfahrten der Ehegattin seien keine Kosten der Heilbehandlung.

Im **Vorlageantrag** begehrte der Bf. die Kosten für die Besuchsfahrten der Ehegattin wegen des Schlaganfalles des Bf. als Kosten der Heilbehandlung ohne Selbstbehalt, des Weiteren den Zuschlag zum Kilometergeld von € 0,05 für sich als mitfahrende Person.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:

Strittig sind im vorliegenden Fall

- a) die Frage der Berücksichtigung der Kosten für die Besuchsfahrten der Ehegattin - so das Finanzamt - mit oder- so der Bf. - ohne Selbstbehalt,
- b) ob für die Fahrten zur Rehabilitation und ambulanten Behandlung des Bf. nur das Kilometergeld von € 0,42 oder aber auch der Zuschlag von € 0,05 für eine "mitbeförderte Person" zu gewähren ist (Vorbringen der Parteien).

Unstrittig ist:

- die 50%-ige Minderung der Erwerbsfähigkeit des Bf.,
- dass der Bf. die Fahrten zur Rehabilitation aufgrund seines Gesundheitszustandes nicht selbst durchführen konnte,
- dass die zuvor genannten Fahrten seine Ehegattin mit dem im Familienbesitz befindlichen Kfz durchgeführt hat,
- die (Kilometer)anzahl der Fahrten zur Rehabilitation und zu ambulanten Behandlungen,
- die Höhe des Aufwandes für die Besuchsfahrten der Ehegattin und
- dass der Bf. Alleinverdiener ist.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß **§ 34 Abs. 1 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.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt gemäß **§ 34 Abs. 4 EStG 1988** 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.

Gemäß **§ 34 Abs. 6 EStG 1988** können folgende **Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes** abgezogen werden:

TS 5: Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

TS 6: Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder ... 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.

Hat der Steuerpflichtige gemäß **§ 1 Abs. 1 TS 1** der **Verordnung des Bundesministers über die außergewöhnliche Belastung BGBl. Nr. 303/1996** idgF (in weiterer Folge „VO“) Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Eine Behinderung liegt gemäß **§ 1 Abs. 2 VO** vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind gemäß **§ 1 Abs. 3 VO** nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

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

A. AUFWENDUNGEN für BESUCHSFAHRTEN der EHEGATTIN MIT ODER OHNE SELBSTBEHALT ABZUGSFÄHIG?

Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass es sich bei den Aufwendungen für die Besuchsfahrten der Ehegattin des Bf. um eine außergewöhnliche Belastung handelt, die auch - zumal der Bf. Alleinverdiener ist - bei der Einkommensberechnung des Bf. zu berücksichtigen ist. Es ist nur zu beurteilen, ob die der Höhe nach unstrittigen Aufwendungen unter bzw. ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes zu gewähren sind.

Aufwendungen, die ohne Selbstbehalt anzuerkennen sind, sind in § 34 Abs. 6 EStG abschließend geregelt. Demnach sind ua. nur solche Mehraufwendungen steuerlich

ohne Selbstbehalt abzugsfähig, die sich aus dem Titel der Behinderung selbst ergeben und somit unmittelbare Folge der Behinderung selbst sind. Dies wären etwa diverse Heilbehelfe sowie Kosten der Heilbehandlung, die dem Steuerpflichtigen aufgrund seiner eigenen Behinderung oder aufgrund der Behinderung von unterhaltsberechtigten Angehörigen, für die der Steuerpflichtige die diesbezüglich anlaufenden Kosten trägt, erwachsen. Auch für Fahrtkosten mit dem Kfz gilt, dass eben nur solche steuerlich zu berücksichtigen sind, die sich als Folge der Behinderung ergeben. Dazu zählen etwa Fahrten zu Ärzten oder ins Krankenhaus, die aus Anlass von Untersuchungen, Kontrollen, etc., getätigt werden, die im Zusammenhang mit der Behinderung des Steuerpflichtigen anfallen bzw. erforderlich sind. Soweit ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt wird, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 35 Tz. 9, und die dort zitierte höchstgerichtliche Judikatur).

Der Bf. meint, die Aufwendungen für die Besuchsfahrten seien als "Kosten der Heilbehandlung" zu qualifizieren.

Als solche sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien (nach UFS 20.9.07, RV/1658-W/07, auch Schulgeld für das „Institut Keil“; zur Hippotherapie bei Multipler Sklerose s UFS 11.12.06, RV/0427-G/06, SWK 07, S 59; zur Beschäftigungstherapie Pülzl taxlex 06, 590), Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (s VwGH 3.8.04, 99/13/0169; abgr zB bei Lungenkrebs UFS 24.4.09, RV/3811-W/08); weiters dabei anfallende Fahrt- bzw. Transportkosten im tatsächlichen Ausmaß bzw. in Höhe des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien)eigenen Kfz (s Rz. 24), und zwar ggf. auch neben einem Pauschbetrag gemäß § 3 Abs 1 VO, siehe VwGH 23.1.13, 2009/15/0094; dazu SWK 13, 434; LStR 851 (vgl. Vock in Jakom EStG, 9. Aufl. 2016, Rz. 27 zu § 35, "Krankheitskosten").

Die Aufwendungen für die Besuchsfahrten der Ehegattin stehen mit der Behinderung des Bf. in keinem unmittelbaren kausalen Zusammenhang. Es handelt sich hier um keine der zuvor angeführten Fahrten, sondern um reine - wenn auch für den Gesundungsprozess ungemein wichtige - Besuchsfahrten.

Zwar trägt der Bf. als Alleinverdiener allfällige Kosten aus den auf einer sittlichen Verpflichtung basierenden Besuchsfahrten der Ehegattin, doch ergibt sich diese sittliche Verpflichtung aus der familiären Bindung. Ein für die Anerkennung der Aufwendungen ohne Selbstbehalt erforderlicher Kausalzusammenhang zwischen der bestehenden Behinderung des Bf. (bzw. der dieser Behinderung zugrunde liegenden Krankheit) und den von ihm zu tragenden Besuchskosten seiner Ehegattin ist gegenständlich nicht erkennbar und liegt ein derartiger auch nicht vor.

Demzufolge hat das Finanzamt die Aufwendungen für die Besuchsfahrten von € 1.617,00 zu Recht unter Berücksichtigung des der Höhe nach unstrittigen Selbstbehaltes von

€ 1.617,00 in Ansatz gebracht. Die Beschwerde des Bf. ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

B. ZUSCHLAG ZUM KILOMETERGELD FÜR FAHRTEN DES Bf. ZUR REHABILITATION UND ZUR AMBULANTEN BEHANDLUNG:

Der Bf. begehrt für die oa. Fahrten den Zuschlag zum amtlichen Kilometergeld. Der **UFS hat in seiner Berufungsentscheidung vom 16.09.2008, RV/3281-W/07**, die Ansicht vertreten, dass bei krankheitsbedingten Fahrten mit dem familieneigenen PKW dem Abgabepflichtigen durch die Mitnahme einer Begleitperson Mehraufwendungen erwachsen.

Wie bereits unter Punkt A. ausgeführt, gehören bei Vorliegen einer Krankheit auch die Fahrtkosten für Fahrten zur Rehabilitation und zu den ambulanten Behandlungen zu den abzugsfähigen Krankheitskosten (vgl. Vock in Jakom EStG, 9. Aufl. 2016, Rz. 90 zu § 34 EStG 1988, „Krankheitskosten“). Die Fahrtkosten zur Rehabilitation und zu den ambulanten Behandlungen sind daher ohne Selbstbehalt absetzbar.

Das Kfz steht im Eigentum der Familie des Bf.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass für diese Fahrten ein Zuschlag zum amtlichen Kilometergeld für eine mitbeförderte Person gesetzlich nicht vorgesehen sei, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Der Bf. ist auf Grund seiner Krankheit und seinem damit verbundenen Gesundheitszustand auf die Mithilfe seiner Ehegattin als Begleitperson angewiesen. Sie hat ihn auch zur Rehabilitation und zu den ambulanten Behandlungen gebracht. Die durch eine Begleitperson entstehenden Aufwendungen sind daher grundsätzlich aus tatsächlichen Gründen als zwangsläufig erwachsen anzusehen, weil sich der Bf. dem Aufwand für eine Begleitperson nicht entziehen konnte. Sie erfüllen aber auch das Kriterium der Außergewöhnlichkeit, weil dem Bf. infolge der durch die Krankheit verursachten Fahrten und der dabei erforderlichen Begleitung durch eine dritte Person höhere Aufwendungen entstanden sind als der Mehrzahl der Abgabepflichtigen.

Werden die erforderlichen Fahrten mit einem Kfz durchgeführt, so ist davon auszugehen, dass durch die Beförderung eines zusätzlichen Fahrgastes Mehraufwendungen in Form eines erhöhten Treibstoffverbrauches entstehen. Denn nicht nur das Gewicht des Kfz, sondern auch seine Ladung haben Einfluss auf den Treibstoffverbrauch (siehe z. B. <http://www.myliveshopping.de/magazin/benzin-sparen-gunstig-tanken/>).

Demzufolge erwachsen auch im vorliegenden Fall dem Bf. höhere Aufwendungen dadurch, dass er für die Fahrten zur Reha und zu den ambulanten Behandlungen als FahrerIn und Begleitung seine Ehegattin in Anspruch nehmen musste.

Um den durch die Mitnahme einer Begleitperson "verursachten" höheren Kfz-Aufwendungen Rechnung zu tragen, kann daher nach Ansicht des BFG bei Verwendung des privaten Kfz ein erhöhtes Kilometergeld in Anspruch genommen werden, wobei keine Bedenken bestehen, wenn als Schätzungshilfe für diese Aufwendungen in Anlehnung an

die den Bundesbediensteten zustehenden Pauschalsätze des § 10 Abs. 3 RGV in der für das Jahr 2013 gültigen Fassung ein Zuschlag zum amtlichen Kilometergeld iHv € 0,05 herangezogen wird.

Der vom BMF vertretenen Rechtsansicht, wonach die Fahrtkosten, die im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen, bei Verwendung des familieneigenen Kraftfahrzeuges im Ausmaß des amtlichen Kilometergeldes - ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen - Kosten der Heilbehandlung iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, darstellen (Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz. 851), vermag das BFG aus den oben angeführten Gründen nicht zu folgen.

Im vorliegenden Fall sind daher die Fahrtkosten der Höhe nach mit dem amtlichen Kilometergeld inklusive eines Zuschlages für eine „mitbeförderte Person“ als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Es sind daher die in der Erklärung begehrten € 834,72 (6 Fahrten à 296 km mal € 0,47) für die Fahrten zur Rehabilitation und € 394,80 (15 Fahrten á 56 km mal € 0,47) zur ambulanten Behandlung des Bf. als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt abzuziehen.

C. ÜBRIGE UNSTRITTIGE AUSSERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN OHNE SELBSTBEHALT:

Dem Bf. stehen die Aufwendungen für die Zuzahlung an die Klinik abzüglich der Haushaltsersparnis und die Aufwendungen für Medikamente zu (Mitteilung des Finanzamtes).

Aufgrund des vorliegenden Erkenntnisses sind folgende Beträge als außergewöhnliche Belastung mit bzw. ohne Selbstbehalt in Ansatz zu bringen:

Außergewöhnliche Belastung	mit Selbstbehalt	ohne Selbstbehalt
Besuchsfahrten Ehegattin, Pkt. A.	1.617,18	
Fahrtkosten zur Rehabilitation, Pkt. B.		834,72
Fahrtkosten amb. Behandlung, Pkt. B.		394,80
Zuzahlung Klinik abzgl. Haushalts-ersparnis, Pkt. C.		325,20
Medikamente, Pkt. C.		177,96

Summe	1.617,18	1.732,68
-------	----------	----------

Durch das vorliegende Erkenntnis ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage (alle Beträge in €):

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit lt. FA	30.738,80
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Topf-Sonderausgaben lt. FA	- 237,01
Kirchenbeitrag lt. FA	- 68,00
Außergewöhnliche Belastungen:	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988) lt. FA und BFG	- 1.617,00
Selbstbehalt lt. FA und BFG	1.617,00
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (5) EStG 1988)	- 243,00
Nachgewiesene Kosten aus der Behinderung nach der VO über die außergewöhn. Bel. lt. BFG	- 1.732,68
Einkommen	28.458,11

D. Zulässigkeit einer 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.

Zumal zur Frage des Zuschlags zum Kilometergeld für Fahrten eines erkrankten Bf., der nicht selbst die Fahrten zurücklegen konnte, keine Rechtsprechung des VwGH zu finden war, wird bezüglich des unter Pkt. B. der rechtlichen Beurteilung festgehaltenen Beschwerdepunktes die Revision zugelassen.

Aufgrund der Judikatur des VwGH zur Frage der Berücksichtigung der Kosten von Besuchsfahrten mit Selbstbehalt liegt diesbezüglich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die unter Pkt. C. gewährten Aufwendungen sind unstrittig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Mai 2016