

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 18.04.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommens teuerbescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist g emäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2012 vom 18.4.2013 wurden Pauschbeträge für eigene Behinderung in Höhe von 3.120 Euro (KfZ und Diätverpflegung) berücksichtigt.

Die Bf beantragte in der **Berufung** vom 12.5.2013 die Anerkennung von Spenden laut einer beigelegten Liste in Höhe von 957 €.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 25.6.2013 brachte das Finanzamt nach Überprüfung der Belege Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG (Spenden) in Höhe von 602 € in Abzug. Der Pauschbetrag für außergewöhnliche Belastungen wurde auf 840 € verringert.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass Körperbehinderte, die über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügen, beilegmaßig nachgewiesene Aufwendungen für "Taxifahrten" bis zu einem Betrag von monatlich 153 € geltend machen können. Stehe das Kraftfahrzeug im Eigentum eines Familienangehörigen, dann komme weder der Freibetrag des § 3 Abs. 1

der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen zur Anwendung, noch liegen Taxifahrten im Sinne des § 3 Abs. 2 dieser Verordnung vor. Da die Bf kein Kfz auf ihren Namen angemeldet habe, könne der pauschale Freibetrag für ein eigenes Kraftfahrzeug wegen Behinderung nicht berücksichtigt werden.

Zu den nicht in beantragter Höhe anerkannten Spenden erläuterte das Finanzamt, dass Spenden an das Hilfswerk, Waisenkinder und Care sowohl mit Sammel- als auch Einzelbeleg beantragt worden seien, jedoch nur einmal gewährt werden können. Die Spenden an die Legionäre, Kamillaner sowie Lose der Lotterien seien nicht begünstigt.

Die Bf beantragte die **Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung durch die zweite Instanz. Sie bestätigte, dass sie kein eigenes KfZ besitze, sondern das benützte Fahrzeug im Eigentum eines Familienangehörigen stehe. Für Fahrten im Zusammenhang mit Maßnahmen der Heilbehandlung, zB. Arztbesuche seien bei Verwendung eines familieneigenen KfZs Kosten der Heilbehandlung in Höhe des amtlichen Kilometergeldes gemäß § 4 der VO des BMF, BGBI. Nr. 303/1996 idF, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Es handle sich um 1215 Kilometer. Der Wohnort der Bf habe keine Anbindung an das öffentliche Verkehrsnetz. Zu den Spenden verwies die Bf auf die bereits vorgelegten Belege und übermittelte ergänzende Bestätigungen von Spendenempfängern.

Über **Vorhalt des Bundesfinanzgerichts** reichte die Bf weitere Belege für die Kur in Bad Schönaus, den Aufenthalt in Hochegg und die Physiotherapie nach einer Oberschenkelfraktur ein. Aufgrund des fortgeschrittenen Alters sei ein vollkommener Heilungsprozess nach der Operation nicht eingetreten. Seit dieser Zeit bestehen eine massive Gehbehinderung und Schmerzen. Darüber hinaus leide sie unter Atembeschwerden, Angstzuständen und chronischen Rheumaschüben. Eine Kur werde aufgrund des hohen Alters nicht mehr gewährt. Aus ärztlicher Sicht werden aber Behandlungen in Bad Schönaus zur Schmerzlinderung bzw Erhaltung der Mobilität und der Aufenthalt in Hochegg wegen der Atembeschwerden angeraten. Nach Aufenthalten in Hochegg trete eine Besserung der Atemeinschränkungen, der Beklemmungen und der Angstattacken ein.

Es werde bestmöglich versucht, den Gesundheitszustand konstant zu halten, um einen Daueraufenthalt in einem Pflegeheim hinauszuzögern. Die in der amtsärztlichen Bestätigung genannten Krankheiten wären noch um einen komplizierten Knöchelbruch, Glaukom, Darmverschluss-Operation mit verbliebenen Beschwerden, Schlaganfälle und eine kaputte Hüfte zu ergänzen. Sie habe angenommen, dass die geltend gemachten Fahrtkosten zu Heilbehandlungen mit der Behinderung zugrunde liegenden Krankheit zusammenhängen und abzugsfähig sind.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Die Bf hat im Rahmen der Beschwerde und im Vorlageantrage Spenden an diverse Organisationen sowie Fahrtkosten zu Arzt und Therapien geltend gemacht und dazu

Belege übermittelt. Aktenkundig ist darüber hinaus eine Aufstellung über Krankheitskosten samt Belegen.

1. Spenden

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind freigebige Zuwendungen unter den Sonderausgaben insoweit abziehbar, als sie insgesamt 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen, wenn sie an bestimmte begünstigte Spendenempfänger geleistet werden.

Die Bf hat Spenden in Höhe von 957 € geltend gemacht, wovon ein Betrag von 602 € bereits mit Berufungsvorentscheidung anerkannt wurde. Die Nichtanerkennung der Aufwendungen für nichtbegünstigte Spendenempfänger (die Legionäre Christi, Kamillaner und Lose der Lotterien) sowie der doppelt geltend gemachten Spenden wurde nicht bekämpft, sodass darauf nicht weiter einzugehen ist.

Mit dem Vorlageantrag übermittelte die Bf weitere Spendenbestätigungen. Von den Spenden für „NPH Österreich – Hilfe für Waisenkinder“, Registrierungsnummer SO 1221, in Höhe von insgesamt 70 € wurden 52 € bereits mit der Berufungsvorentscheidung erfasst. Es ist daher ein zusätzlicher Betrag von 18 € als abzugsfähig anzuerkennen.

Auch das „Hilfswerk MIVA Austria“, Registrierungsnummer SO 1520, ist ein begünstigter Spendenempfänger. Die Spende von 10 € ist steuerlich noch nicht erfasst und ist ebenfalls anzuerkennen.

Die übrigen mit Vorlageantrag übermittelten Spendenbestätigungen betreffen bereits berücksichtigte Spendenzahlungen.

Die Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind daher – wie von Finanzamt im Vorlagebericht beantragt – um 28 € zu erhöhen.

2. Außergewöhnliche Belastungen

Die Bf (geboren 1925) weist einen Grad der Behinderung von 90% auf, bezog im Jahr 2012 Pflegegeld und verfügt über einen Parkausweis gemäß § 29b StVO. Mangels eines eigenen Fahrzeugs werden notwendige Fahrten mit dem PKW von Familienangehörigen durchgeführt.

Entsprechend der vorliegenden amtsärztlichen Bestätigung vom 26.3.1995 benötigt die Bf eine Gallendiät sowie eine Diätverpflegung wegen Diabetes. Darüber hinaus wurde eine Polyarthrose (Abnutzung der Gelenke/Bewegungsapparat), ein Bandscheibenvorfall und Hypertonie (Bluthochdruck) festgestellt.

Nach der Aktenlage hatte die Bf im Jahr 2012 folgende Aufwendungen:

Krankenkassenbeiträge	83,43
Bandagist	3,00
Physiotherapie	211,80
Fußpflege	21,00

Kur Bad Schöna	1.179,00
Aufenthalt Waldpension Hochegg	408,60
Apothekenrechnungen	840,81
Fahrtkosten/Km-Geld für 1.215 km	510,30

Rechtslage:

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so sind gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF BGBl II 430/2010, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Nach § 2 der genannten Verordnung (VO) sind bei Zuckerkrankheit 70 € monatlich (840 € pro Jahr) bzw. für Gallendiät 51 € monatlich zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

Gemäß § 3 Abs. 1 der VO ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benutzt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen.

Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50%igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind nach § 3 Abs. 2 der VO die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.

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

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 ist Voraussetzung für den Abzug einer außergewöhnlichen Belastung u.a., dass sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt. Das ist der Fall, wenn sie einen vom Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt je nach Höhe des Einkommens zwischen 6% und 12%.

Rechtliche Würdigung:

Wenn sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, sind gemäß § 4 der VO Kosten der Heilbehandlung und für Hilfsmittel im nachgewiesenen Ausmaß ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Kosten der Heilbehandlung sind beispielsweise Kosten für Arzt, Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen; weiters dabei anfallende Fahrtkosten im tatsächlichen Ausmaß bzw in Höhe des amtlichen Kilometergelds bei Verwendung des (familien)eigenen Kfz. Kostenersätze

sind in Abzug zu bringen. Keine Kosten der Heilbehandlung bilden Aufwendungen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Verbandsmaterialien, Hygieneartikel usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten (Jakom/Baldauf EStG 2014, § 35 Rz 27).

Soweit ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt wird (zB Zahnersatz eines Blinden), können Krankheitskosten nur nach den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, also nach Abzug eines Selbstbehaltes (*Doralt*, EStG, § 35 Tz 9).

Was Aufwendungen für eine Kur im Allgemeinen betrifft, so bestehen nach Judikatur und Literatur folgende Voraussetzungen (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 34 Anm 78 „Kur“):

Der Begriff „Kur“ erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0022). Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit des Kuraufenthaltes ist nach VwGH 22. 12. 2004, 2001/15/0116, VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0120 und VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0022 ein vor Antritt der Kur ausgestelltes ärztliches Zeugnis erforderlich, aus dem sich im Fall einer (Kur)Reise die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn von einem Sozialversicherungsträger oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zu Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls idR ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss (vgl auch VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0022).

Aufwendungen, denen schwerpunktmäßig der Charakter einer Erholungsreise zukommt, sind nicht abzugsfähig. Nicht jede auf ärztliches Anraten und (auch) aus medizinischen Gründen durchgeführte (Kur)Reise führt zu einer außergewöhnlichen Belastung iSd § 34. Wesentlich für die Abzugsfähigkeit ist, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise, auch mit einer nachweislich kurgemäß geregelten Tages- und Freizeitgestaltung, und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0022; VwGH 24. 9. 2008, 2006/15/0120; VwGH 22. 2. 2001, 98/15/01123; VwGH 25. 4. 2002, 2000/15/0139; VwGH 28. 10. 2004, 2001/15/0164; VwGH 22. 12. 2004, 2001/15/0116; BFH 12. 6. 1991, III R 102/89).

In diesem Sinne sind Krankheitskosten der Bf ohne Selbstbehalt abzugsfähig, die mit der Behinderung in Zusammenhang stehen und als Kosten der Heilbehandlung unter § 4 der Verordnung fallen. Zu beachten ist dabei, dass nur jene Krankheiten die Behinderung begründen, die in der amtsärztlichen Bestätigung angeführt sind (das sind Gallenleiden, Diabetes mellitus, Polyarthrose, ein Bandscheibenvorfall und Hypertonie). Durch andere Krankheiten verursachte Kosten - beispielsweise durch Krankheiten, die erst seit einem Zeitpunkt nach Ausstellung der amtsärztlichen Bestätigung (26.3.1995) bestehen – stehen nicht im Zusammenhang mit der Behinderung und sind nach den allgemeinen

Bestimmungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, also nach Abzug eines Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG.

Zu den geltend gemachten Fahrtkosten ist festzustellen, dass die Bf kein eigenes KfZ besitzt, sondern notwendige Fahrten mit dem KfZ von Familienangehörigen unternimmt. Das Finanzamt hat daher zu Recht weder die KfZ-Pauschale noch Aufwendungen für Taxifahrten berücksichtigt. Unter „Taxifahrten“ sind nämlich nur Fahrten mit einem dazu befugten Unternehmen zu verstehen (Baldauf in JAKOM EStG § 35 Rz 24). Kilometergelder für Fahrten zu ärztlichen Behandlungen und Therapien sind aber nach § 4 der VO (ohne Selbstbehalt, wenn mit der Behinderung in Zusammenhang) oder nach § 34 EStG (mit Selbstbehalt, wenn ohne Zusammenhang mit der Behinderung) anzuerkennen.

In Hinblick auf diese Ausführungen sind die Aufwendungen bzw Fahrtkosten der Bf rechtlich folgendermaßen zu beurteilen:

- Fußpflege: Ist bereits mit dem Pflegegeld abgegolten.
- Physiotherapie: Die Therapie erfolgte nach einer Oberschenkelfraktur im Jahr 2006. Ein Zusammenhang mit den die Behinderung begründenden Krankheiten ist insofern nicht gegeben, als von der Fraktur verursachte Beschwerden von der amtsärztlichen Bescheinigung vom 26.3.1995 nicht erfasst sein können. Eine steuerliche Anerkennung des Betrages von 211,80 € und der Fahrtkosten für 200 km ($x 0,42 \text{ €} = 84 \text{ €}$) als außergewöhnliche Belastung kann nur nach Anrechnung des Selbstbehaltes erfolgen.
- Fahrtkosten in Zusammenhang mit allgemeinen Krankheiten sind ebenso nur mit Selbstbehalt zu berücksichtigen. Das sind die Fahrten betreffend Augenärztin (28 km), Brillenkauf (110 km) und Zahnprothese (52 km), gesamt 190 km ($x 0,42 \text{ €} = 79,80 \text{ €}$).
- Aufenthalt Waldpension/Hochegg 408,60 € von 10.8. – 19.8.2012 und Bad Schönaus 1.179,00 € von 1.4. - 15.4.2012:

Für den Aufenthalt in Bad Schönaus erfolgten entsprechend den vorgelegten Unterlagen zwar eine ärztliche Betreuung und vom Kurarzt verschriebene Therapien, die Bf hat aber für keine der Reisen einen Kostenersatz durch die Sozialversicherung erhalten und hat auch keine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Verordnungen nachgewiesen.

Eine steuerliche Berücksichtigung der Aufenthaltskosten (und Fahrtkosten für insgesamt 256 km = 107,52 €) für Hochegg und Bad Schönaus ist daher nicht zulässig, zumal bei Kurkosten nach allgemeiner Rechtsansicht ein strenger Maßstab anzulegen ist. Das Bundesfinanzgericht hat mit einem an die Bf gerichteten Schreiben vom 10.2.2015 die Voraussetzungen für die Anerkennung von Kuren dargelegt, die Bf hat jedoch nicht alle erforderlichen Nachweise übermittelt. Auch allenfalls gesondert als Krankheitskosten abzugsfähige Behandlungs- und Kurmittelkosten sind in den vorliegenden Belegen nicht ausgewiesen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass durch diese Entscheidung die Tatsache, dass der Gesundheitszustand der Bf durch die Aufenthalte in Hochegg und Bad Schönaus verbessert wurde, nicht in Abrede gestellt werden soll. Allein der Umstand, dass diese

Reisen der Gesundheit der Bf förderlich waren, reichte für die Anerkennung als Kur im oben dargestellten Sinn jedoch nicht aus (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116).

Berechnung der anzuerkennenden Kosten:

	Krankheitskosten ohne Selbstbehalt	Krankheitskosten mit Selbstbehalt	Keine außergew. Belastung
Krankenkassenbeiträge	83,43		
Bandagist	3,00		
Apothekenrechnungen	840,81		
Physiotherapie		211,80	
Fahrtkosten		84,00	
Fußpflege			21,00
Fahrtkosten ohne Zshg mit der Behinderung für 390 km		163,80	
Fahrtkosten im Zshg mit der Beh. für 569 km	238,98		
Hochegg			408,60
Bad Schönau			1.179,00
Fahrtkosten für diese Aufenthalte, 256 km			107,52
Gesamt	1.166,22	459,60	1.716,12

Zu den Aufwendungen in Höhe von insgesamt 459,60 € mit Anwendung des in § 34 Abs. 4 EStG 1988 geregelten Selbstbehalts ist festzustellen, dass sie den Selbstbehalt in Höhe von 1.938,07 € nicht erreichen und es daher zu keinen steuerlichen Auswirkungen kommt.

In diesem Punkt war der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 24. März 2015