



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr., vertreten durch Dr. L, G, vom 11. Oktober 2007 und 21. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 19. September 2007 betreffend Einkommensteuer (ANV) 2006 und vom 14. März 2008 betreffend Einkommensteuer (ANV) 2007 entschieden:

1) Der Berufungen gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird teilweise Folge gegeben.

Gleichzeitig wird der Bescheid zum Nachteil des Berufungswerbers abgeändert.

2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Zur Fälligkeit der Abgaben wird auf die Lastschriftanzeige (Buchungsmitteilung) verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den beiden Streitzeiträumen ausschließlich Pensions-einkünfte in Höhe von € 76.843,60 (2006) und € 78.279,88 (2007). Die genannten Bruttobeträge (KZ 210 der Einkommensteuererklärung) beinhalten neben der seitens der PVA zur Auszahlung gebrachten Alterspension auch eine Firmenpension der X- AG. Aktenkundig ist, dass beim Bw. eine Minderung der Erwerbsfähigkeit (MdE) in Höhe von 50% festgestellt

wurde. Dieser Grad der Behinderung wurde für das Jahr 2008 laut Schreiben des Bundessozialamtes vom 29. April 2008 mit 70% neu festgestellt.

# I.

In der im elektronischen Wege eingelangten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2006 beantragte der Bw. ua. die steuerliche Berücksichtigung von Kurkosten (€ 1.279,90), des Freibetrages für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen (§ 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303), des Freibetrages wegen eigener Behinderung gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von € 243,00 sowie tatsächliche aus dem Titel der Behinderung erwachsene Kosten im Gesamtausmaß von € 3.386,46. Der letztgenannte Betrag gliedert sich in nachstehende Teilbeträge:

Rezeptgebühren	€ 280,60
Behandlung Dr. Z	€ 70,00
Brillen	€ 140,00
Kur B.	€ 255,00
Kur B.	€ 348,39
Kur BG	€ 976,00
Fahrtkosten PKW 12 x 277 km x 0,378	€ 1.256,47
Übernachtungen bei ambulanter Behandlung	€ 60,00

Das Finanzamt veranlagte erklärungskgemäß und erließ mit Datum 19. September 2007 einen Einkommensteuerbescheid.

Mit Berufungseingabe vom 11. Oktober 2007 begehrte der Bw. neben den bisher beantragten aus dem Titel der Behinderung tatsächlich erwachsenen Kosten (€ 3.386,46 ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes) die Berücksichtigung der ursprünglich als "Kurkosten" und nunmehr als "Kosten für Begleitperson" titulierten Aufwendungen in Höhe von € 1.279,90 als außergewöhnliche Belastung (agB). Damit erhöhte sich der begehrte Betrag an agB aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes (KZ 476 der Erklärung) auf € 4.666,36.

In seiner Berufungsbegründung führte der Bw. dazu aus, dass seinem Steuerberater bei Erstellung der Steuererklärung für 2006 in Folge eines Missverständnisses ein Fehler unterlaufen sei. Für den Kuraufenthalt in B. habe er (Bw.) für seine Gattin H., die ihm zur Kur begleitet habe, Kosten in Höhe von € 1.279,90 als außergewöhnliche Belastung geltend machen wollen. Sein steuerlicher Vertreter habe allerdings vermeint, dass es sich dabei um Kurkosten für seine Gattin handeln würde. Richtig sei jedoch, dass diese Aufwendungen Unterbringungskosten für H., welche ausschließlich als Begleitperson fungiert habe, darstellen

würden. Eine Begleitung sei erforderlich gewesen, da er (Bw.) aufgrund einer schweren Rheumaerkrankung (diagn. Chronische Polyarthrititis) derart behindert sei, dass er bei Auftreten von Rheumaschüben einfache Dinge des täglichen Lebens, wie etwa An- und Auskleiden oder Rasieren, nicht selbständig bewältigen könne. Der Bw. legte seiner Berufungseingabe ein Schreiben Dris. Gr, Praktischer Arzt in G., vom 26.9.2007 vor, in welchem bestätigt wird:

„Herr Bw. absolvierte im November 2006 eine Kur in B.. Wegen seiner damals aktiven Polyarthrititis und der deshalb massiv eingeschränkten Beweglichkeit war die Anwesenheit der Gattin während des Kuraufenthaltes unbedingt erforderlich.“

Mit Ergänzungsvorhalt vom 22. Oktober 2007 wurde dem Bw. unter anderem zur Kenntnis gebracht, dass Brillen nur bei Vorliegen einer Sehbehinderung als Behindertenhilfsmittel zu qualifizieren seien. Da das Vorliegen einer Sehbehinderung bislang nicht aktenkundig sei, beabsichtige das Finanzamt die Kosten für diesen Sehbehelf unter Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen, es sei denn, der Bw. weise das Bestehen einer Behinderung der angeführten Art nach. Weiters wurde dem Bw. im besagten Schreiben vorgehalten, dass Körperbehinderten, welche zur Fortbewegung ihr eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der aus dem Titel der Behinderung erwachsenen Mehrkosten ein pauschaler Freibetrag von € 153,00 monatlich (ds. € 1.836,00 jährlich) zustehe. Neben diesem Freibetrag seien allerdings keine weiteren Kosten im Rahmen der Benützung eines KFZ zu berücksichtigen. Dieser Freibetrag decke nämlich sämtliche Mehrkosten eines Behinderten, die im Zusammenhang mit behinderungskausalen Fahrten anfallen – wie etwa Fahrten zu Ärzten oder Kuraufenthalten – zur Gänze ab. Der Bw. wurde ersucht, den Zulassungsschein für jenes Kraftfahrzeug, für welches der nämliche Freibetrag beantragt worden sei, zur Vorlage zu bringen sowie anzuführen, zu welchem Zwecke die geltend gemachten Fahrten (12 Fahrten zu je 277 km) absolviert worden seien.

Was die Anerkennung von Kurkosten bzw. der Kosten für eine Begleitperson anbelangt, so führte das Finanzamt im genannten Vorhalt aus, dass für die steuerliche Berücksichtigung derartiger Aufwendungen die Vorlage einer ärztlichen Bestätigung erforderlich sei, aus welcher einerseits die Notwendigkeit des Kuraufenthaltes an sich, andererseits das Erfordernis einer Begleitperson hervorgehe. Der Nachweis über die Notwendigkeit eines Kuraufenthaltes sei aber auch dann als erbracht anzusehen, wenn eine Kostenübernahme durch den jeweiligen Sozialversicherungsträger erfolge. Demzufolge wurde der Bw. ersucht, bekannt zu geben, ob Derartiges vorliege. Endlich wurde der Bw. aufgefordert, den Anfall pauschaler Nächtigungskosten – diesbezüglich wurden € 60,00 (4 Nächtigungen à € 15,00) geltend gemacht – dem Grunde nach nachzuweisen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 3. Jänner 2008 stellte der Bw. klar, dass eine Sehbehinderung im Sinne des Behindertenhilfsmittelgesetzes nicht vorliege. Zu den Fahrtkosten führte der Bw. unter gleichzeitiger Vorlage einer Kopie des Zulassungsscheines aus, dass diese ausschließlich im Zusammenhang mit dem Aufsuchen der einzelnen Kurorte stünden. Eine vor Antritt der Kur ausgestellte ärztliche Bestätigung hinsichtlich der Notwendigkeit eines solchen Kuraufenthaltes aus medizinischer Sicht liege nicht vor. Aus der zur Vorlage gebrachten Bestätigung Dris. Gr. vom 26. September 2007 sei aber in unmissverständlicher Weise zu entnehmen, dass er (Bw.) im Zeitraum 2006 an aktiver Polyarthrititis gelitten habe. Aus diesem Grunde sei seine Beweglichkeit stark reduziert gewesen, weshalb – wie dies sein behandelnder Arzt auch bestätigt habe – die Anwesenheit seiner Gattin H. als Begleitperson unbedingt erforderlich gewesen sei. Offensichtlich sei zudem, dass er die Kur über Anraten seines behandelnden Arztes angetreten habe. Seitens der Kuranstalt seien nur jene (Mehr)kosten verrechnet worden, die durch die Sozialversicherung nicht beglichen worden seien.

Der Bw. übermittelte dem Finanzamt nachstehende Urkunden (in Abl.):

- 1.) Bestätigung der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse vom 21. Februar 2007 über die vom Bw. im Zeitraum 2006 zur Einzahlung gebrachten Rezeptgebühren in Höhe von € 280,60;
- 2.) Honorarnote Dris. Z., Fachärztin für Urologie, vom 14. August 2006 über € 70,00 betreffend diverse fachärztliche Leistungen aufgrund einer beim Bw. diagnostizierten PSA-Erhöhung bzw. PH - Hydrocele sin.;
- 3.) Rechnung des Gesundheitszentrums B. vom 12. November 2006 betreffend "Restaurantumsätze" in der Zeit des Aufenthaltes vom 12. November 2006 bis 3. Dezember 2006 in Höhe von € 210,00;
- 4.) Rechnung des Gesundheitszentrums B. vom 12. November 2006 über den vom Bw. geleisteten Selbstbehalt in Höhe von € 348,39 für den Aufenthalt vom 12. November 2006 bis 3. Dezember 2006;
- 5.) Rechnung des Gesundheitszentrums B. vom 29. November 2006 betreffend den Aufenthalt einer Begleitperson für 3 Wochen in Höhe von € 1.279,90;
- 6.) Rechnung des Hotel S. in BG vom 10. September 2006 über einen in der Zeit vom 4. bis 11. September 2006 verbrachten Aufenthalt des Bw. in diesem Hause inkl. Vollpension in Höhe von € 976,00.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2008 wurde dem Berufungsbegehren auf Anerkennung von Begleitkosten Folge gegeben, wobei allerdings die diesbezüglich anerlaufenen Kosten (€ 1.279,90) um eine Haushaltsersparnis (8/10 des Wertes der freien Station für 17 Tage, das sind € 88,94) gekürzt wurden.

Im Übrigen wurde der angefochtene Bescheid in mehreren Punkten zum Nachteil des Bw. abgeändert. So wurden Kosten im Zusammenhang mit der Anschaffung einer Brille (€ 140,00) mangels Vorliegens einer nachgewiesenen Sehbehinderung nur unter Abzug eines Selbst-

behaltes anerkannt. Versagt blieben weiters jene Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Verpflegung anlässlich des Kuraufenthaltes in B. angefallen waren (sog.

"Restaurantkosten" in Höhe von € 210,00), und zwar mit der Begründung, dass derartige Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht abzugsfähig seien. Nicht anerkannt wurden auch jene unter dem Titel "Kurkosten" geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Aufenthalt in BG (€ 976,00). Diese Entscheidung wurde vom Finanzamt mit dem Argument begründet, dass bei einer Aufenthaltsdauer von lediglich einer Woche eo ipso nicht angenommen werden könne, dass es sich dabei um einen ärztlich verordneten Kuraufenthalt handle. Eine medizinische Indikation in Bezug auf eine derartige Kur sei vom Bw. nicht beigebracht worden.

Keine steuerliche Anerkennung fanden auch jene Kosten, die dem Bw. im Zusammenhang mit Fahrten zu den Kurorten erwuchsen. Die Abgabenbehörde führte diesbezüglich ins Treffen, dass derartige Aufwendungen mit dem Freibetrag für ein Behinderten-KFZ abgegolten seien. Mangels Nachweises der geltend gemachten Nächtigungskosten (€ 60,00) blieb auch dieser Aufwandsposition die steuerliche Anerkennung versagt.

Mit Eingabe vom 23. Jänner 2008 begehrte der Bw. die Vorlage seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 an den Unabhängigen Finanzsenat.

## **II.**

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 beantragte der Bw. die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen im Ausmaß von € 29.200,00. In einer Beilage zur Steuererklärung führte der Bw. dazu aus, dass er infolge seiner Erkrankung (Chronische Polyarthritits) das ganze Jahr über seine Gattin als Betreuungskraft benötige. Für die von ihr erbrachten Leistungen sei ein Entgelt in Höhe € 80,- täglich in Ansatz zu bringen, was auf das gesamte Jahr hochgerechnet den begehrten Betrag ergäbe.

Im Einkommensteuerbescheid blieb diesem Begehren die Anerkennung versagt. Das Finanzamt berücksichtigte indessen – wie auch im Vorjahr – den Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG in Höhe von € 243,00 sowie den Pauschbetrag für Körperbehinderte mit eigenem Fahrzeug gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl 1996/303 in Höhe von € 1.836,00 pa.

Mit Berufungseingabe vom 24. März 2008 wandte der Bw. ein, die im angefochtenen Bescheid ausgewiesene Vorauszahlung an Einkommensteuer in Höhe von € 4.069,83 sei unrichtig, zumal die bislang unter diesem Titel geleisteten Zahlungen in Summe € 4.987,93 betragen

würden. Weiters beantragte der Bw. die Berücksichtigung von Rezeptgebühren in Höhe von € 301,70, von Kosten, die im Zusammenhang mit einem in BG in der Zeit vom 2. bis 15. März 2007 absolvierten Kuraufenthalt anfielen (€ 1.339,00) sowie von an Dr. Gl., Facharzt für Chirurgie in W., geleistete Honorarzahungen (€ 100,00).

Mit Vorhalt vom 31. März 2008 wurde der Bw. ersucht, die als agB begehrten Beträge belegmäßig nachzuweisen sowie die medizinische Notwendigkeit des Kuraufenthaltes in BG durch eine vor Kurantritt ausgestellte ärztliche Bestätigung zu dokumentieren. Weiters wurde mit besagtem Schreiben dem Bw. zur Kenntnis gebracht, dass laut Aktenlage ein Betrag in Höhe von € 4.069,83 an Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2007 geleistet wurde. Konkret hielt die Behörde zu diesem Punkte fest:

"Anhand der Basis Veranlagung 2005 wurden für die ersten drei Quartale 2007 je € 1.323,00 an Vorauszahlungen vorgeschrieben und von Ihnen auch einbezahlt. Auf Grund der Veranlagung 2006 erfolgte eine Anpassung der Vorauszahlungen, indem für das vierte Quartal € 1.018,83 vorgeschrieben, für die ersten drei Quartale aber € 918,00 gutgeschrieben wurden. Bei der gemeinsamen Entrichtung der Steuernachforderung 2006 (€ 2.283,79) und der Vorauszahlungen für das vierte Quartal 2007 (€ 1.018,83) haben sie nicht die Summe dieser beiden Beträge (€ 3.302,62) einbezahlt, sondern nur € 2.384,62 (€ 918,00 weniger). Sie haben daher tatsächlich nur € 4.069,83 an Vorauszahlungen geleistet."

Mit Eingabe vom 7. April 2008 revidierte der Bw. seine Ansicht zum Berufungspunkt "Vorauszahlungen" insofern, als dass dieser der Behörde nunmehr mitteilte, die im Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Höhe an Vorauszahlungen für 2007 würde sich als richtig erweisen. Weiters erbrachte der Bw. durch Vorlage der bezughabenden Rechnung (lautend auf "2 Personen à 13 Nächtlungen inkl. Halbpension") den Nachweis über jene Kosten (€ 1.339,00), die im Zusammenhang mit dem in der Zeit vom 2. bis 15. März 2007 in BG, Hotel S., verbrachten Kuraufenthalt angefallen waren. Ebenso wurde eine Ablichtung der von Dr. Gl. ausgestellten Honorarnote sowie die seitens der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse ausgestellte Rezeptgebührenbestätigung zur Vorlage gebracht. Weiters legte der Bw. eine Ablichtung der zwischen ihm und seiner Gattin H. am 7. April 2008 abgeschlossenen, als "Werkvertrag über Leistungen in der Personenbetreuung gem. § 159 GewO" titulierten Vereinbarung vor. Mit diesem Vertrag verpflichtete sich H. zur Erbringung diverser Dienstleistungen wie "Zubereitung von Mahlzeiten, Vornahme von Besorgungen, Reinigungsarbeiten, Durchführung von Hausarbeiten, Durchführung von Botengängen, Sorgetragung für ein gesundes Raumklima, Betreuung von Pflanzen, Wäscheversorgung (Waschen, Bügeln, etc.), Unterstützung des Bw. bei der Lebensführung wie bei der Gestaltung des Tagesablaufes, Hilfestellung bei alltäglichen Verrichtungen sowie Leistung von Gesellschaft, Führen von Konversation, Aufrechterhaltung gesellschaftlicher Kontakte sowie Begleitung bei diversen Aktivitäten". Diese Vereinbarung wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und sollte nach dem Willen der Vertragsparteien rückwirkend, und zwar bereits

ab dem 1. Jänner 2007, in Geltung stehen. Als monatliches Entgelt für die zu erbringenden Leistungen wurde ein Betrag von € 2.400,- inkl. USt vereinbart (s. Vereinbarung, Pkt. 9). Festgehalten wurde zudem, dass die Bezahlung in bar zu erfolgen habe. Darüber hinaus gab H. nachstehende schriftliche Erklärung ab:

„Mit dem Personenbetreuungsvertrag zwischen meinem Gatten und mir wird festgelegt, dass ich meinen Gatten dementsprechend betreue. Ich selbst bin nicht betreuungsbedürftig. Gleichzeitig bestätige ich hiermit, dass mein Mann die im Vertrag vereinbarten Gelder auch tatsächlich an mich geleistet hat. Zwischen uns ist vereinbart, dass sich 1/3 des vereinbarten Geldes ausschließlich auf die Betreuung meines Mannes bezieht.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2008 gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge und anerkannte neben den bisher gewährten Pauschbeträgen tatsächlich erwachsene Kosten aus dem Titel der Behinderung im Ausmaß von € 426,50. Aus welchen Teilbeträgen sich dieser Betrag zusammensetzt, wurde allerdings in der Berufungsvorentscheidung nicht genannt.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass Aufwendungen für eine ganzjährige Betreuung durch die Gattin keine steuerliche Relevanz entfalten würden. Gemäß § 90 ABGB seien Eheleute zueinander zu einer umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, insbesondere zum gemeinsamen Wohnen sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. So habe auch der OGH in seinem Urteil vom 19.9.1984 (EF-Slg Nr. 46158) betont, dass die Erfüllung der Beistandspflicht eine umfassende psychische und physische Unterstützung des Partners in allen Schwierigkeiten des Lebens verlange, mögen sie persönlicher, beruflicher, finanzieller oder sonstiger Art sein. Dass für die Erfüllung der sich aus § 90 erster Satz ABGB ergebenden Beistandspflichten im Übrigen kein Anspruch auf Entgelt bestehe, habe der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 15.10.1987, 86/16/0237 (verstärkter Senat), explizit erkannt.

Lediglich bei Mitwirkung eines Ehegatten am Erwerb des anderen bestehe gemäß § 98 ABGB ein Anspruch auf angemessene Abgeltung seiner Mitwirkung. Die Hilfeleistung bzw. Hilfestellung von Frau H. gegenüber ihrem Gatten in Form der Haushaltsführung, Unterstützung in der Lebensführung und anderen Bereichen, seien von der ehelichen Beistandspflicht des § 90 ABGB umfasst, aus deren Erfüllung jedoch kein ableitbarer Entgeltanspruch resultiere.

Zum Berufungspunkt „Kurkosten BG“ führte das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung aus, die Abzugsfähigkeit gegenständlicher Aufwendungen sei gegeben, zumal amtswegige Ermittlungen bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse ergeben hätten, dass diesbezüglich eine Kostenübernahme seitens des Sozialversicherungsträgers (NÖGKK) erfolgt sei. Aufwendungen hinsichtlich einer Begleitperson (Gattin des Bw.) seien allerdings aus dem Grunde nicht anzuerkennen, da der Nachweis über das Erfordernis einer Begleitung für den Zeitraum 2007 trotz Aufforderung nicht erbracht worden sei.

Mit Eingabe vom 22. April 2008 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz und erweiterte gleichzeitig sein Begehren dahingehend, als dass nunmehr zusätzlich die Anerkennung eines weiteren in der Zeit vom 7. bis 11. Jänner 2007 in BG absolvierten "Kuraufenthaltes" samt Begleitperson (2 Personen x 4 Nächtingen inkl. HP, insges. € 438,-) begehrt wurde. Ein Nachweis – etwa in Form einer ärztlichen Bescheinigung – über die medizinische Notwendigkeit eines derartigen Aufenthaltes bzw. einer Begleitung wurde nicht beigebracht.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **A. Rechtliche Grundlagen:**

Die Bestimmungen der §§ 34 und 35 EStG 1988 in der für die Streitzeiträume 2006 und 2007 geltenden Fassung ordnen an:

**§ 34** (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1.	Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2.	Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3.	Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).
Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.	

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro	6%
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro	8%
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro	10%
mehr als 36 400 Euro	12%

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt,

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(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** (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 bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). [..].

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit ein Freibetrag von

25% bis 34%	€	75
35% bis 44%	€	99
45% bis 54%	€	243
55% bis 64%	€	294
65% bis 74%	€	363
75% bis 84%	€	435
85% bis 94%	€	507
ab 95%	€	726

(4) Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 3, dann ist dieser Freibetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. Weist einer der Steuerpflichtigen seine höheren Mehraufwendungen nach, dann ist beim anderen Steuerpflichtigen der Freibetrag um die nachgewiesenen Mehraufwendungen zu kürzen.

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

(6) Bezieht ein Arbeitnehmer Arbeitslohn von zwei oder mehreren Arbeitgebern, steht der Freibetrag nur einmal zu.

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen. [..].

Die auf Grundlage der §§ 34 und 35 des Einkommensteuergesetzes 1988 erlassene **Ver-**

**ordnung des BM für Finanzen, BGBl Nr. 303/1996**, regelt die steuerliche Behandlung behinderter Personen wie folgt:

§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen – durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung – bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder – 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 Belastung zu berücksichtigen.

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

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

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

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

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

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

§ 3. (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 153 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.

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

§ 4. Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. [..].

## **B. Zu den einzelnen Streitpunkten**

### **1. Einkommensteuer 2006**

#### **a) Begleitkosten für Kuraufenthalt in B.**

Laut Bestätigungsschreiben Dr. Gr. vom 26. September 2007 war die Anwesenheit von H. aufgrund einer aktiven Polyarthritides des Bw. "unbedingt erforderlich".

Das Finanzamt anerkannte in seiner Berufungsvorentscheidung die strittigen Begleitkosten als außergewöhnliche Belastung ohne Ansatz eines Selbstbehaltes, kürzte diese allerdings um eine Haushaltsersparnis in Höhe von € 88,94 (8/10 des Wertes der freien Station für 17 Tage).

Aufwendungen für eine Begleitperson sind insbesondere bei pflege- und/oder hilfsbedürftigen Personen oder Kindern absetzbar (vgl. BFH 17.12.1997, III R 35/97, BStBl II 1998, 298). Dass infolge einer im Zeitpunkt des Kurantrittes interkurrenten aktiven Polyarthritits eine Hilfsbedürftigkeit des Bw. gegeben war, wurde ärztlich bestätigt und wurde dies – wie oben bereits ausgeführt – von der Amtspartei in der erlassenen Berufungsvorentscheidung auch anerkannt.

Der UFS teilt diese Ansicht und anerkennt die geltend gemachten Begleitkosten unter dem Titel der agB. Eine Einkürzung wegen Haushaltsersparnis wird aber aus dem Grunde nicht in Ansatz gebracht, da während des Kuraufenthaltes Verpflegungskosten anfielen (vgl. Pkt. 1 lit. b).

Sonach wird dem Berufsbegehren vollinhaltlich Rechnung getragen und der geltend gemachte Betrag in Höhe von € 1.279,90 als agB ohne SB steuerlich berücksichtigt.

#### **b) Verpflegungskosten**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen Beträge, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden, nicht abgezogen werden. Der Kreis der durch § 20 Abs. 1 Z 1 leg.cit. umschriebenen Aufwendungen umfasst insbesondere Ausgaben für Bekleidung, Ernährung, Wohnung, Körper- und Gesundheitspflege, etc. (vgl. *Doralt*, EStG 1988, Kommentar, § 20 Tz 11).

Den strittigen als "Restaurantumsätze" bezeichneten Aufwendungen (€ 210,00) bleibt demnach die Anerkennung versagt.

#### **c) Kosten für Sehbehelf**

Brillen stellen lediglich bei einer Sehbehinderung eine Behindertenhilfsmittel dar. Eine derartige Behinderung wurde jedoch nicht nachgewiesen. Aus diesem Grunde sind Kosten im Zusammenhang mit der Anschaffung einer Brille (€ 140,00) lediglich als außergewöhnliche Belastung unter Ansatz eines Selbstbehaltes (Kz 730 ESt Erklärung) anzuerkennen.

#### **d) Fahrtkosten im Zusammenhang mit Kuraufenthalten**

Der Bw. beantragte einerseits die Berücksichtigung des pauschalen Freibetrages für ein Kraftfahrzeug gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr. 303/1996, andererseits die anhand des amtlichen Kilometergeldes ermittelten tatsächlichen Kosten für Fahrten zu den Kurorten und zurück (€ 1.256,47). Durch den Freibetrag des

§ 3 Abs. 1 der angeführten Verordnung sind jedoch sämtliche behinderungskausalen Mehrkosten, die einem Behinderten im Zusammenhang mit der Benützung bzw. Haltung eines Kraftfahrzeuges erwachsen, abgegolten. Werden anstelle des angeführten Freibetrages die tatsächlichen Kosten geltend gemacht, dann ist nur der notwendige und angemessene Mehraufwand, der aus der Behinderung erwächst, abzugsfähig (vgl. *Doralt*, EStG 1988, Kommentar, § 35 Tz. 14 und die dort zit. verwaltungsgerichtliche Judikatur).

Da die tatsächlichen Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz und Kuranstalt mit € 1.256,47 geringer ausfielen als der Pauschbetrag nach § 3 Abs. 1 der Verordnung BGBl 1996/303, legte die Berufungsbehörde den für den Bw. günstigeren Pauschbetrag ihrer Entscheidung zugrunde.

Eine kumulative Berücksichtigung des Pauschbetrages und der beantragten Fahrtkosten ist gesetzlich nicht vorgesehen und deshalb unzulässig.

#### **e) Aufenthalt in BG (4. bis 11. September 2006)**

Aktenkundig ist eine vom Hotel S. in Bad Y. ausgestellte Rechnung über einen in diesem Hause in der Zeit vom 4. bis 11. September 2006 verbrachten Aufenthalt des Bw.

Kurkosten können prinzipiell nur dann zu einer agB führen, wenn der Kuraufenthalt

•	im direkten Zusammenhang mit einer Krankheit steht
•	aus medizinischen Gründen erforderlich ist und
•	ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren Anwendung findet (VwGH 24.4.2002, 2000/15/0139).

Diese Voraussetzungen können durch eine (vor Antritt der Kur ausgestellte) ärztliche Bestätigung oder durch den Umstand eines Kostenersatzes durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen werden. Der Aufenthalt in einem Wohlfühl-/ Wellnesshotel erfüllt die strengen Voraussetzungen, die die Judikatur an einen steuerlich anzuerkennenden Kuraufenthalt knüpft, in der Regel nicht.

Im vorliegenden Fall liegt weder ein Nachweis über die medizinische Notwendigkeit der strittigen Aufenthaltes vor (dieser wäre in Form einer ärztlichen Bestätigung oder durch den Nachweis einer Kostentragung durch den Sozialversicherungsträger zu erbringen gewesen), noch kann durch aktenkundige Umstände erschlossen werden, dass während dieses Aufenthaltes ein bestimmtes unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren zur Anwendung kam. Abgesehen davon erweist sich eine Aufenthaltsdauer von einer Woche generell als zu kurz, um bereits von einem "Kuraufenthalt" im Sinne der §§ 34 f EStG 1988 sprechen zu können (siehe auch unter Pkt. 2. lit.b). Es ist dem erkennenden Senat in diesem Zusammenhang bekannt, dass Kuraufenthalte, deren Kosten seitens der Gebietskrankenkasse

bzw. PVA zur Gänze getragen werden, bereits aus dem Grunde der Herbeiführung eines nachhaltigen Heilerfolges sich in der Regel auf zwei bzw. drei Wochen belaufen.

Aus dem Gesagten folgt, dass die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen keine agB im Sinne der obgenannten steuerrechtlichen Bestimmungen darstellen.

### **f) Nächtigungskosten**

Der Bw. blieb dem Finanzamt jeglichen Nachweis darüber schuldig, dass Aufwendungen der genannten Art dem Grunde nach überhaupt angefallen sind.

Die Anerkennung der diesbezüglich geltend gemachten Ausgaben bleibt daher mangels Nachweises bzw. Glaubhaftmachung versagt.

Aufgrund der unter Pkt. 1 lit. b bis f dargelegten Ausführungen war der angefochtene Bescheid zum Nachteil des Bw. (im Sinne der erlassenen Berufungsvorentscheidung) abzuändern.

Zusammenfassend ergeben sich daher – ausgehend vom angefochtenen Bescheid – nachstehende außergewöhnliche Belastungen, die ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes anzuerkennen sind:

2006		
AgB lt FA-Bescheid		€ 3.386,46
+ Begleitkosten (lit.a)	€ 1.279,90	
- Verpflegungskosten (lit. b)	€ 210,00	
- Sehbehelf (lit. c)	€ 140,00	
- Fahrtkosten (lit.d)	€ 1.256,47	
- Aufenthalt BG (lit. e)	€ 976,00	
- Nächtigungskosten pauschal (lit. f)	€ 60,00	
Zwischensumme	€ 1.362,57	
AgB lt Berufungsentscheidung UFS		€ 2.023,89

## **2. Einkommensteuer 2007**

### **a) Steuerliche Wirksamkeit des Vertrages betreffend eine Personenbetreuung**

Gemäß § 90 ABGB sind die Ehegatten zueinander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet. Im Erwerb des anderen hat der Ehegatte mitzuwirken soweit ihm dies zumutbar und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten möglich ist. Die Gemeinsamkeit der Lebensführung bezieht sich nicht nur auf die rein räumliche Gemeinschaft, sondern vor allem auch auf das geistig-seelische Miteinander. Die eheliche

Beistandspflicht verpflichtet die Partner zur gegenseitigen Hilfe und Unterstützung; der eheliche Beistand reicht von gutem Zuspruch und Trost in Krisen über Krankenpflege und Krankenbesuche (vgl. EFSlg 38.588; sogenannter "immaterieller Beistand") bis hin zur finanziellen Unterstützung.

Die im besagten Vertragsformblatt angeführten Aufgaben stellen genaue jene Tätigkeiten dar, die ohnedies Teil der ehelichen Beistandspflicht sind. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 15.10.1987, 86/16/0237, ausgesprochen, dass für die Erfüllung der aus § 90 erster Satz ABGB sich ergebenden Beistandspflichten kein Anspruch auf Entgelt besteht. Trotzdem erfolgte Zahlungen sind freiwilliger Natur und bereits aus diesem Grunde als nicht zwangsläufig erwachsen (im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG) anzusehen.

Abgesehen davon sind rückwirkende Parteienvereinbarungen – wie hier vorliegend – aus steuerrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht zu beachten (vgl. *Doralt*, EStG Kommentar, § 2 Tz. 160 und die dort zit. verwaltungsgerichtliche Judikatur). Dies gilt umso mehr, wenn dabei nahe Angehörige in Rechtsbeziehung treten, zumal diese infolge Fehlens eines natürlichen Interessensgegensatzes es in der Hand haben, Tatbestände und daran anknüpfend steuerliche Folgen willkürlich herbeizuführen.

Die Berufung war somit in diesem Punkte als unbegründet abzuweisen.

#### **b) Aufenthalt in BG in der Zeit vom 7. bis 11. Jänner 2007**

Diesbezüglich wurde weder eine ärztliche Bestätigung über die Notwendigkeit des – lediglich vier Tage währenden – Aufenthaltes zur Vorlage gebracht, noch erfolgte eine Übernahme der diesbezüglichen Kosten durch den zuständigen Sozialversicherungsträger.

Der Begriff "Kur" erfordert ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (VwGH 22.2.2001, 98/15/0123). Zur iSd. § 34 EStG 1988 notwendigen Zwangsläufigkeit der Kosten für einen Kuraufenthalt ist es erforderlich, dass die der Behandlung einer Krankheit unmittelbar dienende Reise zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig ist und eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint. Wesentlich ist, dass die Reise nach ihrem Gesamtcharakter eine Kurreise und nicht nur ein Erholungsaufenthalt ist, welcher durch diverse therapeutische Anwendungen (Massagen, Bäder, udgl.) der Gesundheit letztlich auch förderlich ist (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar, § 34 Einzelfälle, Stichwort: Kurkosten). Dieser Umstand impliziert eine gewisse Mindestdauer des Kuraufenthaltes. Ein solcher ergibt sich bereits aus medizinischer Sicht, denn nur durch ein länger andauerndes Anwendungsprogramm lässt sich ein nachhaltiger Heilerfolg herbeiführen (vgl. Pkt. B.1.lit. e). In der Regel beläuft sich die Dauer eines Kuraufenthaltes auf mindestens zwei Wochen (vgl. UFS Graz RV/0238-G/02).

Eine – hier vorliegende – Aufenthaltsdauer von vier Tagen gilt keinesfalls als "Kuraufenthalt", wenngleich auch die Kosten für diverse therapeutische Behandlungen – den diesbezüglichen Beweis blieb der Bw. schuldig – seitens der Sozialversicherung getragen worden sein mögen. Dem diesbezüglichen Begehren war die Anerkennung zu versagen.

### **c) Aufenthalt in BG in der Zeit vom 2. bis 15. März 2007**

Mit Aktenvermerk vom 3. April 2008 hielt das Finanzamt fest, dass laut telefonischer Mitteilung der Niederösterreichischen GKK die im Zuge dieses Aufenthaltes anerlaufenen Kosten für therapeutische Maßnahmen seitens der Gebietskrankenkasse zur Gänze getragen wurden. Das Finanzamt anerkannte daraufhin in seiner Berufungsvorentscheidung diesen Aufenthalt als Kuraufenthalt, sah allerdings den Nachweis für die Notwendigkeit einer Begleitperson als nicht erbracht an.

Der UFS schließt sich der Rechtsansicht der Amtspartei an und anerkennt den in der Rechnung Nr. 000394 des Hotel S. ausgewiesenen Betrag in Höhe von insgesamt € 1.339,00 (Aufenthalt vom 2.3.2007 bis 15.3.2007 für 2 Personen x 13 Übernachtungen inkl. HP) zur Hälfte. Damit sind € 669,50 an Kurkosten steuerlich zu berücksichtigen.

### **d) Rezeptgebühren**

Der Bw. beantragte in seiner Berufungseingabe die Anerkennung diesbezüglicher Kosten im Ausmaß von € 301,70, konnte aber durch Vorlage einer Bestätigung seitens der NÖGKK lediglich die Bezahlung von € 258,50 an derartigen Beträgen nachweisen.

Der UFS anerkennt Rezeptgebühren im nachgewiesenen Ausmaß (€ 258,50).

### **e) Honorar Dris. Gl.**

Der für diverse fachärztliche Leistungen aufgewendete Betrag in Höhe von € 100,00 wurde nachgewiesen und wird demnach als agB. anerkannt.

### **f) Vorauszahlungen**

Mit Ergänzungsvorhalt vom 31. März 2008 wurde dem Bw. die Höhe der geleisteten Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2007 (€ 4.069,83) aufgeschlüsselt dargelegt. In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. April 2008 akzeptierte der Bw. diese Aufschlüsselung und gab dazu keine weitere Stellungnahme ab.

Der UFS folgt der finanzamtlichen Darstellung der in Ansatz gebrachten Vorauszahlungen, steht der sich daraus ergebende Saldo in Einklang mit den am Abgabekonto des Bw. erfolgten Buchungen.

Aus dem Gesagten folgt, dass im Jahre 2007 nachstehende Kosten als außergewöhnliche Belastungen (tit. "nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung") anzusetzen sind:

2007		
AgB lt FA Bescheid		€ 0,00
+ Kuraufenthalt BG (lit.c)	€ 669,50	
+ Rezeptgebühren (lit.d)	€ 258,50	
+ Ausgaben Facharzt (lit.e)	€ 100,00	
Zwischensumme	€ 1.028,00	
AgB lt Berufungsentscheidung UFS		€ 1.028,00



Beilage: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt, am 26. August 2008