



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 18. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein vom 10. September 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Tochter des Berufungswerbers (Bw.) leidet an einer Krankheit. Der Bw. bezieht für seine Tochter, die aufgrund der Krankheit an den Rollstuhl gefesselt ist, Pflegegeld und erhöhte Familienbeihilfe. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 beantragte der Bw. unter dem Titel "nicht regelmäßig anfallende Ausgaben für Hilfsmittel" die Berücksichtigung von Ausgaben ua. für Heilbehandlung, Therapie, den Ankauf eines Rollstuhls, Sportwoche im Betrag von 41.066,19 S (76.131,30 S – Kostenersatz 35.065,11 S) als außergewöhnliche Belastung. Zusätzlich begehrte er einen Betrag von 247.000 S für eine behindertengerechten Badsanierung (247.000 S Aufwand des Jahres 2001 abzüglich Kostenersatz von 150.000 S) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 (Ausfertigungsdatum 10. September 2002) wurden ihm lediglich die Sonderausgaben anerkannt. Die Kosten, die ihm aus der

Behinderung seiner Tochter erwachsen sind, wurden nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, Aufwendungen für die Sportwoche würden keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Von den Kosten für den Badumbau würden nur die Mehraufwendungen für die Adaptierungen (150.000 S abgegolten durch den Zuschuss vom Amt) außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG darstellen. Somit sei das erhaltene Pflegegeld höher als die anzuerkennenden tatsächlichen Kosten.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung vom 18. September 2002 wurde zu den im Berufungsverfahren noch strittigen Aufwendungen ausgeführt, die Sportwoche sei im Rahmen einer Schulveranstaltung abgewickelt worden. Alle angeführten Aufwendungen seien aus pädagogischer und therapeutischer Sicht notwendig gewesen. Da die Tochter nicht selbständig Stehen bzw. Gehen könne sei sie ständig auf Hilfestellung von einer dritten Person (Vater bzw. Mutter) angewiesen. Aus diesem Grund habe er seine Tochter auch auf der Sportwoche begleitet. Die Kosten für die Sportwochen seien wie folgt ermittelt worden:

Kosten der Sportwoche	1.900,00 S
Kilometergeld	4.900,00 S
Begleitperson	8.000,00 S

Der Betrag von 8.000 S sei in Anlehnung an die Aufwandsätze für Personal des Pflegesprengels ermittelt worden.

Aufgrund des krankheitsbedingten Umstandes und des altersbedingten Wachstums seiner Tochter habe das Badezimmer behindertengerecht adaptiert werden müssen. Aus diesem Grund sei die Umrüstung des Bades auf "Behinderten Standard" dringend notwendig gewesen. Nur durch eine komplette Demontage des alten Bades sei es möglich gewesen das Badezimmer in einen behindertengerechten Status zu bringen. Der komplette Badumbau sei von der Bundesbehörde überprüft und die dringende Notwendigkeit dieser Maßnahme bestätigt bzw. im Rahmen der dafür zur Verfügung stehenden Mittel unterstützt worden. Über Antrag sei dann vom Fond zur besonderen Hilfe für behinderte Menschen ein Zuschuss von 150.000 S gewährt worden. Laut Auftragssumme hätten sich die Kosten auf 390.000 S belaufen, tatsächlich sei im Jahr 2001 ein Betrag von 247.000 S gezahlt worden. Da der Fertigstellungstermin seitens der beauftragten Firma nicht eingehalten werden konnte, werde über den Restbetrag ein Zivilprozess geführt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Kosten für die behinderte Tochter (76.892,74 S) würden bei weitem nicht das gewährte Pflegegeld (129.192 S) übersteigen. Die Aufwendungen für die Sportwoche (1.900 S und Kilometergeld 4.900 S) seien zu

berücksichtigen. Nicht jedoch pauschale Kosten des Bw. als Begleitperson. Die Kosten des Badumbaues könnten nicht berücksichtigt werden, da nur Mehraufwendungen aufgrund der Behinderung (150.000 S würden ausreichen, wie auch der maximal gewährte Zuschuss vom Amt hindeute) steuerlich abzugsfähig seien, und nicht auch die Kosten für eine komplette und gediegenere Badausführung.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 12. Dezember 2003 wurde noch ausgeführt, da für die Begleitung zur Sportwoche (Schulveranstaltung) kein adäquates Personal verfügbar sei, habe der Bw. die Rolle übernommen. Die angeführten Pauschalbeträge für diese Zwecke würden bei weitem nicht die Höhe betragen, die soziale Einrichtungen verrechnen würden.

Zum Badumbau wurde ausgeführt, dass von einer "gediegenen" Ausführung des Bades nicht gesprochen werden könnte, da Produkte für Menschen mit einer Behinderung oft den drei- bis vierfachen Preis einer Normalausführung kosten würden. Als Beispiel möchte der Bw. nur eine Toilette anführen (Normalausführung 1.500 €, Behindertenausführung 4.500 €). Wie bereits ausgeführt hätten die Hauptkomponenten im Badezimmer (Toilette, Badewanne, Dusche, Waschtisch) auf die Bedürfnisse der Tochter des Bw. abgestimmt werden müssen, was den Preis leicht erkläre.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

[...]

- *Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.*
- *Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschalbeträge 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 sieht für den Fall von behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen unter bestimmten Voraussetzungen die Gewährung eines Steuerfreibetrages vor. Gemäß § 35 Abs. 5 leg.cit. können an Stelle dieses Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6 leg.cit.) geltend gemacht werden.

Die auf die §§ 34 und 35 EStG 1988 gestützte Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998 ordnet - auszugsweise - Folgendes an:

"§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) ...

(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.

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

§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) ...

(3) Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

Aus dem Zusammenspiel dieser Vorschriften ergibt sich, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel, die durch die Behinderung eines (unterhaltsberechtigten) Kindes veranlasst sind, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, und zwar unabhängig davon, ob für das Kind erhöhte Familienbeihilfe bzw. Pflegegeld bezogen wird.

Im Erkenntnis vom 13. März 2003, B 785/02, hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine gesetzeskonforme Interpretation des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen führe zum Ergebnis, dass unter den Begriff "Hilfsmittel" auch sanitäre Einrichtungsgegenstände fallen, die auch oder ausschließlich für Behinderte konzipiert und bestimmt sind, unabhängig davon, ob sie mit dem Gebäude fest verankert werden oder nicht. Derartige Aufwendungen sind ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes und ohne

Gegenrechnung pflegebedingter Geldleistungen im Ausmaß der behindertengerechten Mehraufwendungen abzüglich individuell-konkreter Kostenersätze als außergewöhnliche Belastungen absetzbar (vgl. auch Pützl, Neues zur außergewöhnlichen Belastung, ecolex 2003, 613). Im angeführten Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass der Umstand, dass der Beschwerdeführer das fragliche Bad (die Umbauten waren aufgrund der Behinderung der Tochter erforderlich, Anmerkung der Referentin) mitbenutze an dieser Beurteilung nichts ändere, weil insoweit die betroffenen Kosten einer Standardausführung des Sanitärbereichs ohnehin nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden seien, sondern von den Gesamtkosten in Abzug gebracht worden seien.

Im Erkenntnis vom 3.8.2004, 99/13/0169, hat der Verwaltungsgerichtshof im Ergebnis ausgesprochen, dass Kosten verschiedener Heilbehandlungen eines an Multipler Sklerose leidenden Steuerpflichtigen zur Stabilisierung und Erhaltung seines Gesundheitszustandes (ohne Kürzung um eine pflegebedingte Geldleistung) im nachgewiesenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind (vgl. hiezu auch den Verordnungswortlaut des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen BGBl. II Nr. 91/1998).

Anlässlich der persönlichen Vorsprache des Bw. beim unabhängigen Finanzsenat am 24. Februar 2005 und in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Februar 2005 wurde von ihm dargelegt, dass das alte Bad 10 Jahre alt gewesen sei. Durch das Wachstum seiner Tochter und durch eine Operation der Tochter an der Wirbelsäule (Rückenmarkoperation zur Stabilisierung des Bewegungsapparates) sei der Umbau des alten Bades erforderlich gewesen. Das alte Bad habe keine behindertengerechten Einbauten gehabt, sondern es sei ein Standardbad für Erwachsene gewesen. Der Bw. habe beispielsweise seine Tochter in die Dusche gehoben und dort auf einen Hocker gesetzt. Dies sei aufgrund des Wachstums und der Operation der Tochter nicht mehr möglich. Die Demontage des alten Bades sei notwendig gewesen um das Badezimmer in einen behindertengerechten Status zu bringen. Das alte Bad sei in den Rohbauzustand versetzt worden. Es sei nur mehr der Innenputz bzw. der Estrich vorhanden gewesen.

Das Bad habe ganz neu konzipiert werden müssen. Die alte Badewanne sei eingebaut gewesen. Die neue Badewanne stehe frei, damit die Tochter mit den Rollstuhl hinfahren könne und mittels eines Aufzugs in die Wanne gelangen könne (Tower mit Anschluss für Wannenlifter). Die neue Dusche sei mit einem Rollstuhl befahrbar (doppelte Glastüre, mit dem Rollstuhl befahrbar und eigens konzipierte Sitzschale). Ähnliches gelte für das neue behindertengerechte WC (seiten- und bodenfreie Ausführung). Das neue Waschbecken sei ebenfalls mit dem Rollstuhl unterfahrbar. Hinzu komme noch, dass sich diese Komponenten

(Bad, Dusche, WC, Waschtisch) nicht mehr am gleichen Standort wie im alten Bad befinden würden. Durch den massiven Umbau hätten natürlich auch Leitungen (Wasser, Strom) sowie die Abflussleitungen neu verlegt werden müssen.

Dieser Sachverhalt wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und in weiterer Folge auch nicht mehr bestritten.

Anlässlich eines am 21. April 2005 durchgeföhrten Erörterungstermins wurden folgende Beträge Außer Streit gestellt:

Die Kosten der Badsanierung wurden aufgrund der nachgewiesenen Kosten (247.000 S), des erhaltenen Zuschusses (150.000 S) unter Berücksichtigung eines verlorenen Aufwandes und der Kosten der Standardausstattung einvernehmlich mit 75.267 S bestimmt.

Die (weiteren) nicht regelmäßig anfallenden Ausgaben für Hilfsmittel (z.B.: Rollstuhl) und Heilbehandlung wurden unter Berücksichtigung der Kostenersätze einvernehmlich mit 26.267,19 S ermittelt.

Einigung wurde auch erzielt, dass die Kosten für die Sportwoche im Betrag von 14.800 S nicht unter die nicht regelmäßig anfallenden Ausgaben für Hilfsmittel und Heilbehandlung fallen.

In Beachtung der Rechtsprechung des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes war somit ein Betrag von 101.524,19 S (Kosten des Badumbaus 75.257 S, Ausgaben für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel und Heilbehandlung 26.267,19 S) ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes und ohne Gegenrechnung mit pflegebedingter Geldleistungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Die Kosten der Sportwoche im Betrag von 14.800 S konnten als außergewöhnliche Belastung keine Berücksichtigung finden, weil diese die Summe der pflegebedingten Geldleistungen nicht übersteigen (129.192 S).

Die Bemessungsgrundlage und die darauf entfallende Abgabe ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 25. April 2005