

GZ. RV/0113-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1999, 2000 und 2001 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Einkommensteuer		Gutschrift	
1999	€ 24.556,66	S 337.907,-	€ 5.711,82	S 78.596,42	€ 1.271,41	S 17.495,--
2000	€ 24.720,75	S 340.165,-	€ 5.348,07	S 73.590,98	€ 969,75	S 13.344,--
2001	€ 26.894,47	S 370.076,-	€ 6.500,10	S 89.443,36	€ 1.585,79	S 21.821,--

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Zuge seiner Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 1999, 2000 und 2001 unter anderem die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen auf Grund der Behinderung seines außerehelichen Kindes P.M., geboren am 10. September 1991, und zwar den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (in der Folge EStG), den Pauschbetrag für eine Diätverpflegung auf Grund einer Magenkrankheit nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 28. Juni 1996, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998, sowie zusätzliche Aufwendungen in der Höhe von S 2.737,40 für das Jahr 1999 und S 32.193,90 für das Jahr 2001.

Das Finanzamt gewährte in seinen am 17. Juli 2002 ergangenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1999, 2000 und 2001 jeweils den pauschalen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und erkannte die Mehraufwendungen für die Diätverpflegung des behinderten Kindes als außergewöhnliche Belastung an. Den darüber hinaus gehenden Aufwendungen in den Jahren 1999 und 2001 versagte das Finanzamt hingegen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001 eingebrochenen Berufung vom 10. August 2002 führte der Bw. im Wesentlichen aus, dass sich die beantragten Beträge aus Ausgaben für Medikamente, Kosten für Arztbesuche, Physiotherapie und Ballettunterricht zusammen setzen würden. Bereits von der vorzeitigen Geburt seines Sohnes P.M. an habe es Komplikationen und gesundheitliche Risiken gegeben. So leide das Kind an Sichelfüßen, die Kniestecher verursachen und orthopädisch behandelt worden wären. Als Therapie sei von den Eltern verdrehtes Ankleiden der Schuhe, Turnunterricht und Massage versucht worden. Von ebenfalls betroffenen Eltern sei im Jahre 1994 der Tipp des Ballettunterrichtes gekommen. Bei Schuleintritt des Kindes sei von der Amtsärztin zudem eine Haltungsschwäche des Kindes festgestellt worden und das amtsärztliche Attest auf Grund der Diagnose "Gonarthralgie beidseitig, Spastizität im Beinbereich und Haltungsschwäche" in Richtung Bewegungstherapie erweitert worden. Weiters brachte der Bw. vor, dass es über die Belastungen durch Neurodermitis, allergisches Asthma und Lebensmittelallergien, die ebenfalls mit Mehraufwendungen verbunden seien,

hinaus beim Kind noch zu Legasthenie kommen könnte und der enorme Pflegeaufwand eine Beschäftigung der Kindesmutter nicht zulasse, was einen erhöhten Arbeitseinsatz des Bw. selbst erfordere und auch die Fertigstellung des Eigenheimes verzögere.

Nach Vorlage entsprechender Aufstellungen über die vom Bw. in den Jahren 1999, 2000 und 2001 verausgabten Beträge für Medikamente, Arztbesuche, Physiotherapie und Ballettunterricht (nämlich S 11.042,-- für das Jahr 1999, S 15.711,-- für das Jahr 2000 und S 22.867,60 für das Jahr 2001) wurde dem Begehrten des Bw. vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen vom 3. April 2002 jeweils teilweise statt gegeben und Mehraufwendungen für Medikamente, Arztbesuche und Heilgymnastik in Höhe von S 1.362,-- (1999), S 4.931,-- (2000) und S 9.518,-- (2001) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

In seinem Antrag vom 1. Mai 2003 auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der Bw. zu der in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen Begründung, wonach der Besuch einer Ballettschule keine steuerlich zu berücksichtigende Heilbehandlung durch einen Arzt oder befähigten Therapeuten darstelle, aus, dass im Bezirk Feldkirchen keine speziell ausgebildeten Therapeuten tätig seien; in der Stadt Klagenfurt hingegen werde vom so genannten "Billy-fit-Team" ein Haltungsturnprogramm angeboten und dasselbe durch speziell ausgebildete Trainerinnen und Trainern an Schulen durchgeführt. Die Auswahl der für dieses Programm in Betracht kommenden schulpflichtigen Kinder werde durch Amtsärzte der Stadt Klagenfurt vorgenommen. Eine dieser Trainerinnen sei in der Ballettschule Romeo und Julia in Klagenfurt tätig und besuche sein Sohn – um in den Genuss dieser Betreuung zu kommen - seit Februar 2003 an Stelle der Ballettschule in Feldkirchen die genannte Ballettschule in Klagenfurt.

Im Zuge eines Erörterungstermines gemäß § 279 Abs. 3 BAO wurde mit dem Bw. am 3. Oktober 2003 die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert. Dabei stellte der Bw. die ihm als Aufwendungen für Heilbehandlungen zu berücksichtigenden Kosten außer Streit. Zu den Aufwendungen für den Ballettunterricht des behinderten Kindes sowie der damit im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, dass der Ballettunterricht keine Heilbehandlung darstellt und die dafür aufgewendeten Beträge für einen Abzug als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht kommen. Der Bw. hat dazu ein weiteres Vorbringen nicht erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 1 leg.cit. dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach § 34 Abs. 6 EStG können unter anderem ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung abgezogen werden, die nach den Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998) ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind. Zu den Mehraufwendungen, die neben dem Freibetrag des § 35 Abs. 3 EStG als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind, zählen nach der genannten Verordnung neben verschiedenen Pauschbeträgen nicht regelmäßige Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß.

Gemäß § 35 Abs. 1 leg.cit. steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag nach Abs. 3 der genannten Gesetzesbestimmung u.a. dann zu, wenn er bei eigenem Anspruch oder bei Anspruch des (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 für das weder er noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, außergewöhnliche Belastungen hat.

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass der Bw. zufolge des Grades der Behinderung seines außerehelichen Kindes P.M. von 30% in den Streitjahren Anspruch auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG in Höhe von S 996,-- auf Grund der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998 zufolge der Magenkrankheit seines

Kindes Anspruch auf Berücksichtigung von Mehraufwendungen für diese Krankendiätverpflegung in Höhe von monatlich S 550,-- als außergewöhnliche Belastung hat sowie auf Grund vorgelegter Belege Aufwendungen für Arztkosten und Medikamente in Höhe von S 1.362,-- (1999), S 4.931,-- (2000) und S 9.518,-- (2001) als außergewöhnliche Belastung in Abzug zu bringen sind.

Strittig ist im vorliegenden Fall lediglich, ob die Kosten des Ballettbesuches des behinderten Kindes des Bw. sowie die damit im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten neben dem Freibetrag des § 35 Abs. 3 EStG als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden können. Zu prüfen wäre daher, ob die beantragten Aufwendungen als Kosten einer Heilbehandlung einzustufen sind.

Alleine die Bezeichnung "Heilbehandlung" weist bereits darauf hin, dass darunter eine Heilung einer Krankheit oder eines Leidens durch ärztliche Behandlung zu verstehen ist oder eine solche zumindest aber unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht (etwa durch entsprechend ausgebildete Therapeuten) erfolgen müsste. Als Indizien für das Vorliegen einer Heilbehandlung könnte eine ärztliche Verordnung oder aber der Umstand eines Kostenersatzes durch die Sozialversicherung dienen.

Fest steht, dass mit den beantragten Aufwendungen des Bw. weder eine ärztliche Behandlung noch eine Behandlung unter ärztlicher Begleitung und Aufsicht verbunden war. Der Bw. hat dazu in seiner Eingabe vom 1. Mai 2003 selbst angeführt, dass in der Ballettschule in Feldkirchen keine "ausgebildeten Therapeuten tätig sind" und das behinderte Kind im Jahre 2003 in eine Ballettschule in Klagenfurt gewechselt ist.

Unabhängig davon ist jedoch in diesem Zusammenhang auf den Umstand zu verweisen, dass im Vordergrund des Ballettunterrichtes die Förderung und Steigerung der Beweglichkeit der Ballettschüler steht. Weiters dient der Ballettunterricht vorrangig dazu, die künstlerischen und sozialen Fähigkeiten der Ballettschüler auszubilden. Dass mit einem Bewegungstraining der genannten Art unter Umständen auch eine heilende Wirkung (Linderung von Beschwerden des behinderten Kindes) verbunden sein könnte, vermag dem Ballettunterricht jedoch nicht den Charakter einer Heilbehandlung zu verleihen. Ein gezieltes Eingehen auf Krankheiten bzw. Leiden der Schüler im Zuge dieses Unterrichtes kann nämlich nicht erfolgen, sodass ein Heilerfolg sich somit allenfalls als zufälliger Nebeneffekt ergeben könnte. An dieser Beurteilung ändert auch nichts, dass im Attest vom 26. April 2001 der Jugendfürsorgeärztin der Bezirkshauptmannschaft Feldkirchen die Notwendigkeit jedweder Form von Bewegung beim behinderten Kind des Bw. aufgezeigt und der Besuch des Ballettunterrichtes bestätigt wurde. Einen konkreten Beweis dafür, dass im Zuge des Ballettunterrichtes Heilgymnastik

durch einen ausgebildeten Bewegungstherapeuten beim Kind durchgeführt wurde, vermochte der Bw. nicht zu erbringen. Fest steht darüber hinaus auch, dass Kostenersätze für den Ballettunterricht des behinderten Kindes vom Sozialversicherungsträger des Bw. nicht geleistet wurden und dass es sich beim Ballettunterricht nicht um eine alternative (wissenschaftlich nicht anerkannte) Heilmethode zur Behandlung des Kindes gehandelt hat.

Aus den vorangeführten Ausführungen kommt der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass die Aufwendungen für den Ballettunterricht des behinderten Kindes sowie die damit im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten für einen Abzug als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht kommen. Diese stellen vielmehr Aufwendungen dar, die der privaten Sphäre zuzurechnen und daher nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Dem jeweiligen Berufungsbegehren konnte daher nur insoweit Folge gegeben werden, als sich dieses auf Kosten für Medikamente sowie Aufwendungen aus Anlass von Arztbesuchen und Therapien (S 1.362,-- für das Jahr 1999, S 4.931,-- für das Jahr 2000 und S 9.518,-- für das Jahr 2001) bezieht, dem darüber hinaus gehenden Begehren war jedoch der Erfolg zu versagen.

Die Veranlagungen für die einzelnen Kalenderjahre stellen sich wie folgt dar:

	1999	2000	2001
Einkommen laut bekämpftem Bescheid	S 339.269,--	S 345.096,--	S 379.594,--
- nachgewiesene Kosten aus der Behinderung des Kindes	S 1.362,--	S 4.931,--	S 9.518,--
Einkommen laut Berufungsentscheidung	S 337.907,--	S 340.165,--	S 370.076,--
Einkommensteuer 10 % (1999), 0 % (2000 und 2001)			

für die ersten 50.000,--	S 5.000,--	S 0,--	S 0,--
22 % (1999),			
21 % (2000 und 2001)			
f. d. weiteren 100.000,--	S 22.000,--	S 10.500,--	S 10.500,--
32 % (1999),			
31 % (2000 und 2001)			
f.d. weiteren 150.000,--	S 48.000,--	S 62.000,--	S 62.000,--
42 % (1999)			
41 % (2000 und 2001)			
für die restlichen			
37.900,-- (1999)	S 15.918,--		
40.200,-- (2000)		S 16.482,--	
70.100,-- (2001)			S 28.741,--
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge (AB)	S 90.918,--	S 88.982,--	S 101.241,--
- allgemeiner AB	S 4.777,--	S 7.656,--	S 5.279,--
- Alleinverdiener-AB	S 5.000,--	S 5.000,--	S 5.000,--
- Verkehrs-AB	S 4.000,--	S 4.000,--	S 4.000,--
- Arbeitnehmer-AB	S 1.500,--	S 1.500,--	S 750,--
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	S 75.641,--	S 70.826,--	S 86.212,--
+ Steuer für sonstige Bezüge	S 2.955,42	S 2.764,98	S 3.231,36

Einkommensteuer	S 78.596,42	S 73.590,98	S 89.443,36
- anrechenbare Lohnsteuer	S 96.091,40	S 86.935,30	S 111.264,70
Gutschrift	S 17.495,--	S 13.344,--	S 21.821,--

Es war somit wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Klagenfurt, 7. November 2003