

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 18. Juli 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 11.880,46 € für seine zu 100% behinderte Tochter beantragt, die abgesehen von Aufwendungen in Höhe von 59,60 € und 73,61 € für Heilbehelfe aus Zahlungen an die Lebenshilfe resultieren.

Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung hat das Finanzamt den Beschwerdeführer im Zuge einer Nachbescheidkontrolle mit Vorhalt ersucht, eine Bestätigung der Lebenshilfe über die auf die Unterbringung und die Werkstätte entfallenden Kosten vorzulegen.

Nachdem der Beschwerdeführer dem Finanzamt mitgeteilt hatte, dass für die Werkstätte keine Kosten verrechnet worden seien und die Aufwendungen nur auf die Unterbringung entfielen, hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19. März 2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben und im gleichzeitig erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 18. Juli 2012 nur mehr um das bezogene Pflegegeld gekürzte Aufwendungen in Höhe von 1.772,86 € als außergewöhnliche Belastung

berücksichtigt. Begründend wurde zusammengefasst ausgeführt, dass sich der Freibetrag von 262 € bei Unterbringung des behinderten Kindes in einem Vollinternat pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel vermindere. Der monatliche (allenfalls auf Grund der Internatsunterbringung reduzierte) Freibetrag von 262 € sei für jene Kalendermonate zu kürzen, für die Pflegegeld bezogen werde. Gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. Nr. 303/1996, seien Mehraufwendungen nach den §§ 2, 3, 4 und 5 Abs. 3 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen. Auf alle anderen mit der Behinderung zusammenhängenden Aufwendungen und somit auch auf die strittigen Unterbringungskosten seien pflegebedingte Geldleistungen anzurechnen.

Dagegen wurde Berufung erhoben und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend wurde zusammengefasst eingewendet, dass zusätzlich anfallende Kosten für die Unterbringung nach Rz 860 der LStR 2002 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr für seine im Jahr ... geborene, zu 100% behinderte Tochter erhöhte Familienbeihilfe sowie ein monatliches Pflegegeld in Höhe von 842,30 € bezogen. Sie wird von der Lebenshilfe Vorarlberg in einer Kleinwohnanlage ganzjährig betreut (Miteinander Arbeiten und Miteinander Wohnen). Betreffend das Jahr 2011 hat der Beschwerdeführer für die Unterbringung angefallene Kostenersätze in Höhe von 11.747,25 € sowie Aufwendungen für Heilbehelfe in Höhe von 59,60 € und 73,61 € als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Strittig ist einzig, ob das bezogene Pflegegeld auf die vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenersätze anzurechnen ist oder nicht.

### **2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 idF des BudBG 2011, BGBI. I 111/2010, 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.*

(...)

*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."*

Die auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBI. 303/1996 idF BGBI. II 430/2010 (in der Folge kurz: Verordnung), lautet auszugsweise wie folgt:

"( ...)

§ 4

*Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB 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) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.*

*(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 Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.*

... "

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 sieht vor, dass Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung (u.a. für Kinder, für die - wie im Beschwerdefall - erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird) ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes - aber unter Anrechnung der pflegebedingten Geldleistungen - als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Davon abweichend ist der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, mit Verordnung festzulegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung (u.a.) auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Nach § 5 Abs. 1 der aufgrund der gesetzlichen Ermächtigung ergangenen Verordnung sind Mehraufwendungen für ein behindertes Kind, für das nach § 8 Abs. 4 FLAG erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, entweder im nachgewiesenen tatsächlichen Ausmaß oder, wenn ein Nachweis nicht erbracht wird, mit einem monatlichen Pauschbetrag von 262 € zu berücksichtigen. Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um ein Dreißigstel (bei einer durchgehenden Internatsunterbringung reduziert sich der Pauschalbetrag sohin auf Null), da in diesem Fall davon ausgegangen werden kann, dass grundsätzlich alle Mehraufwendungen aus einer Behinderung abgedeckt sind (vgl. VwGH 23.4.2014, 2012/13/0039). Die (tatsächlichen) Mehraufwendungen für das behinderte Kind oder bei fehlendem Einzelnachweis der im § 5 Abs. 1 der Verordnung vorgesehene monatliche Pauschbetrag sind um die Summe der für das Kind erhaltenen pflegebedingten Geldleistungen zu vermindern (vgl. VwGH 26.9.2000, 99/13/0190, 0191). Zusätzlich sind nach § 5 Abs. 3 der Verordnung jedoch die nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel und für Heilbehandlungen nach § 4 der Verordnung sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für Tätigkeiten in einer Behindertenwerkstatt im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Hinsichtlich dieser Aufwendungen ist daher auch eine Gegenverrechnung mit pflegebedingten Geldleistungen nicht vorzunehmen (vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0026, VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309, VwGH 16.12.2010, 2008/15/0232).

Dabei ist von einem weiten Begriffsverständnis auszugehen (vgl. VwGH 20.05.2010, 2007/15/0309) und sind nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung daher vom Begriff der "nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel" bzw. der "Kosten für Heilbehandlung" auch ausschließlich für Behinderte konzipierte sanitäre Einrichtungsgegenstände (vgl. VfGH 13.3.2003, B 785/02) bzw. Aufwendungen für Medikamente, ärztliche Behandlungen und Therapien (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169) und vom "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule" iSd § 5 Abs. 3 der Verordnung neben dem Schulgeld (vgl. VwGH 2.2.2010, 2009/15/0026) auch (wegen der Behinderung des Kindes zwangsläufig angefallene) Mehraufwendungen für den Transport zwischen der Wohnung des Kindes und der Sonder- oder Pflegeschule (vgl. VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309) erfasst.

Aus dem Regelungszusammenhang des § 34 Abs. 6 EStG 1988 sowie § 5 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich somit, dass unter § 4 der Verordnung

und das "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt" subsumierbare Aufwendungen im nachgewiesenen Ausmaß ungekürzt zu berücksichtigen sind, auf alle anderen mit der Behinderung zusammenhängenden Aufwendungen pflegebedingte Geldleistungen jedoch anzurechnen sind.

Nach dem Bundespflegegeldgesetz hat das Pflegegeld den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen so weit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen (vgl. Art. II § 1 des Bundespflegegeldgesetzes BGBI. Nr. 110/1993). Die Lebenshilfe Vorarlberg bietet im Lebensbereich "Wohnen" erwachsenen Menschen mit Behinderungen ein dauerhaftes Zuhause, das ihren unterschiedlichen Bedürfnissen und Beeinträchtigungen gerecht wird, wobei je nach Hilfsbedarf eine ganzheitliche und vielseitige Betreuung und Begleitung angeboten wird.

Damit ist aber evident, dass die strittigen, nach den ausdrücklichen Ausführungen des Beschwerdeführers ausschließlich für die Unterbringung in der von der Lebenshilfe betreuten Wohnanlage geleisteten Kostenersätze solche Aufwendungen sind, die nach dem Gesetzeszweck durch das Pflegegeld abgegolten werden sollen und können diese daher nur insoweit als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, als sie das bezogene Pflegegeld übersteigen.

Soweit sich der Beschwerdeführer auf die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 860) beruft, ist ihm entgegenzuhalten, dass Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen kein Rechtsnormcharakter zukommt (vgl. VwGH 16.12.2014, 2013/16/0188; VwGH 25.6.2007, 2006/14/0107, mwN) und diese für das Bundesfinanzgericht daher keine Bindungswirkung zu entfalten vermögen. Davon abgesehen kann aus den Ausführungen in Rz 860 im Zusammenhang mit den Ausführungen in den Rz 857 ff nicht abgeleitet werden, dass im Falle der Unterbringung eines behinderten Kindes, für das erhöhte Familienbeihilfe sowie Pflegegeld bezogen werden, die tatsächlichen Mehraufwendungen in Form von Kostenersätzen für die Unterbringung ohne Berücksichtigung des Pflegegeldes zu berücksichtigen wären. Die ins Treffen geführten Aussagen betreffen den Fall der Unterbringung eines Kindes in einem Vollinternat und die Berücksichtigung von (zusätzlich anfallenden) Unterbringungskosten neben dem Pauschalbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung; in einem solchen Fall können nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber auch nur die **zusätzlich** anfallenden (nicht durch pflegebedingte Geldleistungen abgedeckten) Kosten der Unterbringung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (vgl. VwGH 23.4.2014, 2012/13/0039, mwN).

Die Berücksichtigung der um das bezogene Pflegegeld gekürzten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im angefochtenen Bescheid erweist sich damit als rechtmäßig und konnte der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

### **3. 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.

Durch die oben im Einzelnen angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung ist geklärt, dass unter § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen und das "Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte" gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung subsumierbare Aufwendungen im nachgewiesenen Ausmaß ungekürzt zu berücksichtigen sind, auf alle anderen mit der Behinderung zusammenhängenden Aufwendungen pflegebedingte Geldleistungen jedoch anzurechnen sind. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 28. Juli 2015