



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X Y, geb. xx.xx.xxxx, Ort1, Straße1, vom 16. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 19. März 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) **2011** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid (Erstbescheid) wird betraglich auf die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2012 abgeändert:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Einkommen	11.164,61 €	Einkommensteuer	- 579,97 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-3.834,10 €
			Rundung gem. § 39 Abs.3	0,07 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				- 4.414,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte im Berufungsjahr 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und Krankengelder von der OÖ.Gebietskrankenkasse. Er reichte am 04. Jänner 2012 die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2011 (Formular L1) und eine Beilage zur Erklärung für 2011 (Formular L1k-2011) für seinen behinderten Sohn; J, ein.

Am **08. März 2012** wurden diverse Schriftstücke betreffend die monatliche Leistung des Bw an Schul- bzw. Betreuungsgeld für den behinderten Sohn (geboren am yy.yy.yyyy) dem Finanzamt vorgelegt und zwar 149,13 € mal 12 Monate = 1.789,56 €. Dieser Betrag wurde als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht.

Das Finanzamt erließ am **19. März 2012** den Einkommensteuerbescheid entsprechend diesem Nachweis und berücksichtigte diverse übrige Anträge des Bw ohne Nachweise. Der Bescheid enthielt keine abweisende Begründung von Anträgen, da offensichtlich keine sonstigen Anträge sichtbar im Akt waren.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw am **16. April 2012** Berufung mit folgender Begründung: *„Beim gegenständlich bekämpften Bescheid wurde ausschließlich das "Schuldgeld" = Kostenbeitrag für die Unterbringung in der Tagesheimstätte der Lebenshilfe in Ort3 berücksichtigt. Völlig unberücksichtigt blieben Kosten für:*

Dr. M - Kieferorthopäde (Zahnsperre und Mundreinigung) € 1.420,-

LKH Vöcklabruck - Pflegerechnung € 34,40

Med.Kosten, Heilmittel, etc. € 546,93

Wertkarte wegen Notruf (Epilepsie) € 130,-- das sind zusammen € 2.131,33.

Fahrtspesen zu Dr. M, Dr. Sch, LKH Vöcklabruck, etc. für 2010 und 2011 zusammen € 2.074,80

Anträge des Berufungswerbers

Fahrtkosten zu den Ärzten		2011	2010	Summe
Aktseiten/Ärzte etc .		€	€	€
Seite 41 Sch		302,40	302,40	
Seite 42 M		470,40	604,80	
Seite 43 St		25,20	0,00	
Seite 44 Elisabethinen		252,00	0,00	
		16,80	0,00	
Seite 45 KH Vöcklabruck		67,20	0,00	
Seite 46 KH Vöcklabruck		16,80	0,00	
Seite 47 Ort2		<u>16,80</u>	<u>0,00</u>	
		1.167,60	907,20	2.074,80

das ergibt (Anmerkung der Berufungsbehörde. für die oben genannten Kosten und die Fahrtkosten) zusammen eine Summe von € 4.206,16.

Da wir die beiliegende Bestätigung der Landesleitung bei Einreichung des Antrages für die Arbeitnehmerveranlagung noch nicht hatten, konnte sie nicht beigelegt werden. Allerdings umfasst die Bestätigung "nur" den Kostenbeitrag für 11 Monate des Jahres 2011, da der Dezember erst im Jänner des Folgejahres eingefordert wurde. Wir haben allerdings monatlich € 149,13 für 12 Monate = € 1.789,56 bezahlt.

Auf dieser Bestätigung der Landesleitung ist auch ein Kostenbeitrag für einen Ferienaufenthalt angeführt, der - wie aus beiliegender Vorschreibung und dem Zahlbeleg zu entnehmen ist - nicht korrekt ist. Weitere Beilagen belegen, dass zum Ferienaufenthalt Zusatzkosten von € 200,- angefallen sind, die ebenfalls vorgeschrieben/angeregt wurden, weil von den Klienten alle Eintrittsgebühren und Kosten für Aktivitäten selbst zu tragen waren, die aus dem "vorgeschriebenen" Taschengeld bezahlt werden mussten. Tatsächlich verursachte der Ferienaufenthalt Kosten in Höhe von € 877.-.

Ein weiterer Kostenfaktor sind die Aktivitäten, die im Rahmen der "Special Olympics" angeboten werden und an denen sich die Lebenshilfeeinrichtungen sehr rege beteiligen. Diese Kosten sind ebenfalls von den Klienten bzw. deren Obsorgeberechtigten zur Gänze zu tragen und beliefen sich auf € 278,92 (zuzgl. Taschengeld von € 60,--), die ebenfalls unberücksichtigt sind: Gesamtkosten lt. Aufstellung € 1.215,92.

Anträge: Die bisher nicht berücksichtigten Positionen müssen in der Einkommensteuererklärung für 2011 berücksichtigt werden, daher ist der bekämpfte Bescheid neu zu erstellen, wo alle eingereichten Beträge berücksichtigt werden, was vom Finanzamt, das den bekämpften Bescheid ausgestellt hat, gemacht werden kann, in eventu, Weiterleitung an die nächste Instanz."

Über Anruf des Finanzamtes hat der Bw mit **Schreiben vom 05. November 2012** noch weitere Unterlagen mit folgendem Text eingereicht:

„Ihr besonderes Augenmerk möchte ich auf Beilage "A" lenken, vor allem auf das Abstempeldatum der Einlaufstelle des Finanzamtes Vöcklabruck, wo Sie erkennen, dass sämtliche "nicht vorhandenen" Unterlagen bereits am 4.1.2012 (4. Jänner 2012) eingebracht wurden.

Ich kann nicht nachvollziehen, was Sie im Akt haben oder nicht haben; aber seit nunmehr 3 (drei) Jahren wiederholt sich dasselbe "Spiel", dass die Ausgaben für unseren behinderten Sohn entweder gar nicht (2009, 2010), oder wie für 2011, nur teilweise, berücksichtigt worden waren. Jedes Jahr zwingt man uns dadurch, eine Berufung zu machen, die dann monatelang dauert und nach Monaten, in denen wir ständig vertröstet werden, wegen

Überlastung, Personalmangel usw., kommt "man" dann drauf, dass die relevanten Unterlagen fehlen (sollen), obwohl sie immer alle bereits zu Beginn des Jahres eingereicht werden. Früher kritisierte man uns, weil wir immer alle Belege dem Antrag beilegten. Als wir sie in einem Jahr nicht beilegten, kritisierte man, dass die Belege fehlen und "man" keinen der Beträge nachprüfen könnte. Wir wurden wegen jedem einzelnen "Zettel" schriftlich aufgefordert, diesen nachzureichen, was fast ein 3/4 Jahr gedauert hat, bis alle Belege nachgereicht waren. Seither legen wir sie immer alle gleich bei der Ersteinreichung zum Jahresbeginn bei und seit drei Jahren "fehlen" immer die Belege bezüglich unseres Sohnes. Was sollen wir davon halten?" Es sei auffällig, dass das alles schon zum dritten Mal passiere.

Unter anderem wurde eine Farbkopie des L 1k-2011 als Beilage A übermittelt. Aus dieser ist ersichtlich: unter Punkt 5.5.6 betreffend Schulgelder bzw. Behindertenwerkstätte ist ein Betrag von 1.789,56 € eingetragen, dieser Betrag wurde durchgestrichen und darüber 2.979,88 € eingetragen. Dasselbe ist auch aus Punkt 5.5.7 betreffend unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung ersichtlich: eingetragen war ein Betrag von 4.171,73 € (auf der Beilage – Veranlagungsakt Seite 21 - eingereicht am 16.04.2012 mit der Berufung - steht, dass die Summe von 4.171,73 € falsch sei); eine Summe von 4.206,13 € sei richtig, weil diese 34,40 € für die Pflegegebührenrechnung vergessen wurden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2012 wurden **zusätzlich** zum Erstbescheid folgende Beträge vom Finanzamt anerkannt:

Als außergewöhnliche Belastung **mit** Selbstbehalt wurde in der Kennzahl 730 zusätzlich zum Betrag von 1.706,93 € ein Betrag von 1.419,40 € addiert = in Summe 3.126,33 € plus Kurkosten von 78,87 € plus andere außergewöhnliche Belastungen in der Kennzahl 735 von 1.306,20 €. Das heißt insgesamt ein Betrag von **4.511,40 €**.

Weiters wurde für den Sohn als außergewöhnliche Belastung **ohne** Selbstbehalt zum Betrag von 1.789,56 € ein Betrag von 1.174,- € an Fahrtkosten für das Jahr 2011 plus 711,33 € (für Pflegerechnung LKH Vöcklabruck von 34,40 € plus Kosten für Medikamente und Heilmittel von 546,93 € plus Telefon-Wertkarte für Epilepsie von 130,- € anerkannt. Das heißt insgesamt ein Betrag von **3.674,89 €**.

Aufstellung der Berücksichtigung folgender Fahrtkosten durch das Finanzamt

Fahrtkosten zu den Ärzten		2011	2010	Summe
Aktseiten/Ärzte etc .		€	€	€
Seite 41 Sch		308,80	0,00	
Seite 42 M		470,40	0,00	
Seite 43 St		25,20	0,00	

Seite 44 Elisabethinen		252,00	0,00	
		16,80	0,00	
Seite 45 KH Vöcklabruck		67,20	0,00	
Seite 46 KH Vöcklabruck		16,80	0,00	
Seite 47 Ort2		16,80	0,00	
		1.174,00	0,00	1.174,00

Die Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt mit folgender Begründung versehen (Text wörtlich):

„Die beantragten Kosten für die Zahnsperre Ihres Sohnes werden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt. Kilometergelder, die im Vorjahr angefallen sind, können nicht bei der Veranlagung 2011 berücksichtigt werden.

Die beantragten Aufwendungen für Ferienaufenthalt, Taschengeld und sportliche Aktivitäten (Special Olympics) können nicht berücksichtigt werden. Diese Kosten erwachsen nicht zwangsläufig, auch wenn sie therapeutisch einen positiven Effekt erzielen und sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig.“

Mit Berufung vom 15. November 2012 beehrte der Bw die Vorlage an die II.Instanz mit folgender Begründung- Text wörtlich:

„Zu den KM-Geldern aus dem Jahr 2010 ist zu sagen, dass diese in der Veranlagung für 2010 nicht berücksichtigt wurden, weil übersehen wurde, sie einzureichen. Bisher nachweislich nicht eingereichte Aufwendungen können in einer späteren Veranlagung sehr wohl berücksichtigt werden. Falls es dagegen Einwände geben sollte, beantrage ich eine Aufrollung der Veranlagung für 2010.

Zu den beantragten Aufwendungen für Ferienaufenthalt, den sportlichen Aktivitäten und den damit verbundenen Zusatzkosten (wie Taschengeld, das für Eintrittsgelder, die im Rahmen dieser Aufenthalte bzw. Veranstaltungen verwendet wird, weil diese in den Kosten nicht berücksichtigt sind und wofür die Angehörigen keine Belege seitens des Betreuungspersonals erhalten), ist zu sagen, dass diese Zusatzangebote auf jeden Fall "außergewöhnliche Belastungen", gleichgestellt mit Krankheitskosten, darstellen. Eltern, wie wir, die die Voraussetzungen auf Grund ihres Einkommens nicht erfüllen, dass derartige Kosten aus dem Sozialhilfetopf bezahlt werden, denen wurde versichert, dass sie diese Kosten im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung geltend machen können, da diese Ausgaben sehr wohl eine "außergewöhnliche Belastung" für uns darstellen. Eltern / Angehörige, die solche Ausgaben nicht tragen können bzw. wenn es keine Angehörigen (mehr) gibt, dann werden diese Ausgaben vom Sozialhilfeverband übernommen, weil die TH (Tagesheimstätte) Ort3 der Lebenshilfe den Auftrag hat, alles zu unternehmen, um die psychische und physische Persönlichkeit des Klienten zu verbessern und je nach Beeinträchtigung die Selbstbestimmung und Selbst-

verantwortung zu stärken. Sportliche Betätigung, Ferienaufenthalte mit Lerncharakter unter therapeutischer Betreuung und damit verbundene Aktivitäten, wie Besuch von Ausstellungen, Filme, Besichtigungen, geführte Wanderungen usw. wofür Eintrittsgelder, Kosten für den Führer und/oder Vortragenden anfallen, die sind vom Taschengeld, das mitgegeben werden muss, zu bezahlen. Natürlich können sich die Klienten auch, wenn es möglich ist, ein kleines Souvenir kaufen, oder einen Kaffeehausbesuch leisten, wenn noch (Taschen)Geld übrig ist. Auch das gehört dazu, das Selbstbewusstsein der Klienten zu stärken, dass sie - mit eigenem Geld - etwas kaufen, das sie sich selber aussuchen, oder im Kaffeehaus bestellen und es selber bezahlen. Das ist Therapie und Therapiekosten sind Krankheitskosten (außergewöhnliche Belastungen).

Mein Sohn ist in dieser Einrichtung und dadurch sind sämtliche Ausgaben, die durch diese besondere Förderung anfallen auf jeden Fall „außergewöhnliche Belastungen“ im Sinne des EStG der geltenden Fassung.

Ich beantrage daher, die eingebrachten, bisher nicht berücksichtigten Aufwendungen in die gegenständliche Veranlagung einzubeziehen oder in eventu diese Berufung der 2. Instanz weiterzuleiten."

Mit Schreiben vom 19. November 2012 ergänzte der Bw seine Berufung mit folgendem wörtlichen Text:

„Meine obig angeführte Berufung möchte ich noch dahingehend ergänzen, obwohl ich bereits ausführlich ausgeführt habe, warum Kosten für Ferienaufenthalt, Sportveranstaltungen im Rahmen der Special Olympics und die damit in Zusammenhang stehenden Kosten sehr wohl außergewöhnliche Belastungen darstellen, dies auch im Hinblick, dass mein Sohn in einer Tagesheimstätte der Lebenshilfe untergebracht ist, die seine psychische Persönlichkeit zu formen und zu stärken als ihren ganz speziellen Auftrag hat, wozu die Gutachten, die das Bundessozialamt (Behindertenpass), das Finanzamt selber (erhöhte Familienbeihilfe), das Land OÖ. (Pflegegeld, dzt. Stufe 3) in Auftrag gaben, als Grundlage dienten.

Die Beeinträchtigung - und die damit in Verbindung stehenden begleitenden Maßnahmen zur Verbesserung seiner Situation - wurden von namhaften Fachleuten und Experten festgestellt und Behandlungsvorschläge unterbreitet, die wir dahingehend wahrnehmen, dass er in einer entsprechenden Einrichtung untergebracht werden konnte und daher verwundert es mich sehr, dass jemand, der in der Veranlagungsstelle tätig ist, sich über die fachlich fundierten Befunde hinweg setzt und die ärztlichen und therapeutischen Anregungen außer Acht lässt und glaubt, bewerten zu können, was bezüglich der Beeinträchtigung meines Sohnes NICHT in den Bereich von Therapie- = Krankheits-Rehabilitationskosten fallen soll, wo seitens der/des Sachbearbeiters/In "bestätigt" wird, dass diese Maßnahmen einen "positiven therapeutischen Effekt" zu erzielen imstande sein dürften.

Aus diesem Grund sind alle eingereichten Unterlagen Krankheits- bzw. Therapiekosten und fallen samt und sonders unter Pkt. 5 „Außergewöhnliche Belastungen i.S. des EStG“ der Beilage zur Erklärung der ArbeitnehmerInnenveranlagung (L 1 oder E1) zur Berücksichtigung u.a. von außergewöhnlicher Belastung für Kinder.

Beantragt wird daher (nochmals), dass alle eingereichten Unterlagen in der Arbeitnehmerveranlagung zur Einkommensteuererklärung für 2011 berücksichtigt werden müssen. Sollte Ihnen die Neuberechnung und Einbeziehung aller Einreichungen nicht möglich sein, so ersuche ich um Vorlage an die II. Instanz."

Mit Vorlagebericht vom 21. November 2012 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) unter Hinweis auf die strittigen Punkte vor.

Mit Schreiben vom 19. September 2013 urgierte der Bw die Erledigung seiner Berufung für das Jahr 2011.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob Kilometergelder in Höhe von 907,20 €, die das Jahr 2010 betreffen, bei der Veranlagung 2011 berücksichtigt werden können und ob Ausgaben für den Ferienaufenthalt des behinderten Sohnes, Taschengeld, Ausgaben für sportliche Aktivitäten als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden können und zwar Kostenbeitrag Ferienaufenthalt 677.- € plus Elternbeitrag 50.- € plus Taschengeld 150.- € = 877.- € und Unkostenbeitrag für die 13.Österr. Staatsmeisterschaften im Stockschießen von 278,92 € und 60.- € Taschengeld = 338,92 €, insgesamt 1.215,92 €.

Als Beweismittel wurden alle Unterlagen vom Bw aus dem Veranlagungsakt des Finanzamtes für das Jahr 2011 verwendet. Weiters wurde aus der finanzinternen Datenbank betreffend die erhöhte Familienbeihilfe Einsicht in den ärztlichen Befund vom 31.10.2008 von Dr. G über den behinderten Sohn, J X, genommen, um Kenntnis von der Hauptdiagnose zu erhalten – Text wörtlich, nur auszugsweise:

„Fach/Ärztliches Sachverständigengutachten: Betr.: X J, Vers.Nr.: ####

Untersuchung am: 2008-10-17 09:30 Ordination

(Anmerkung der Berufsbehörde: Die ausführliche Anamnese wird nicht wiedergegeben.)

Untersuchungsbefund: Normaler Allgemeinzustand, normaler Ernährungszustand, 178cm, 68kg, Haut: rein, rosig, Rachen, Tonsillen, Zunge unauffällig, Zähne gesund, etc.

Status psychicus / Entwicklungsstand: Ruhig, Gedankenfluss langsam. Er hat Pflegestufe 1, da er für das alltägliche Leben Anleitung und Kontrolle benötigt: Kleidung, Waschen, Arbeiten.

Relevante vorgelegte Befunde:

2008-05-26 Salzburger Landesklinik: Epilepsie

Diagnose(n) : Mittelgradige geistige Behinderung

Deutliche Entwicklungsverzögerung in der Kindheit, Defizite in schul. Fertigkeiten, Unterstützung im tgl. Leben notwendig.

Epilepsie

Anfälle selten und nur nach Reiz durch Flackerlicht aufgetreten. Keine Medikation notwendig.

Gesamtgrad der Behinderung: 60 vH voraussichtlich mehr als 3 Jahre anhaltend.

Eine Nachuntersuchung ist nicht erforderlich - Dauerzustand. Der(Die) Untersuchte ist voraussichtlich dauernd außerstande, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen.

erstellt am 2008-10-22 von G E, Arzt für Allgemeinmedizin

zugestimmt am 2008-10-31, Leitender Arzt: K W "

Von der allgemein zugänglichen Webseite der OÖ. Lebenshilfe (www.ooe.lebenshilfe.org) wurden Informationen eingeholt – siehe weiter unten.

Ebenso wurde die Webseite des Roten Kreuzes (www.rotekreuz.at) betreffend „Betreutes Reisen“ abgefragt – Text auszugsweise: "Das Angebot des Betreuten Reisens richtet sich an all jene Personen, die gerne sicher auf Reisen gehen oder auf Grund einer körperlichen Beeinträchtigung auf die Hilfe anderer angewiesen sind."

Zur Beweiswürdigung ist auszuführen:

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen, sobald sie der Abgabenbehörde bekannt werden. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten nicht zu besonderen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 19.11.1998, 95/15/0071; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255; VwGH 15.09.1999, 93/13/0057).

Eine außerordentliche Belastung kann nicht berücksichtigt werden, wenn das steuerpflichtige Einkommen so niedrig ist, dass es nicht zur Vorschreibung von Einkommensteuer kommt (VwGH 10.10.1996, 96/15/0092).

Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt über Verlangen die geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen oder wenn ihm dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (§ 138 Abs. 1 BAO).

Werden bei einer Behinderung die **tatsächlichen Aufwendungen** anstelle des Freibetrages nach § 5 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht, sind diese ausnahmslos belegmäßig nachzuweisen.

Es ist für die Abgabenbehörde II. Instanz nicht nachvollziehbar, warum der Bw behauptet, dass dem Finanzamt für das Jahr 2011 schon **bei** der Antragstellung am 04. Jänner 2012 **alle** Unterlagen vorgelegen wären, obwohl er selbst in seinen Schreiben angibt, dass dies nicht so ist, weil die Belege zB bei Einreichung des Antrages für die Arbeitnehmerveranlagung noch nicht vorhanden waren (siehe Berufung vom 16. April 2012 betreffend die Bestätigung der Landesleitung Lebenshilfe OÖ. vom 15. Februar 2012) oder die vom Bw selbst angegebenen Beträge nicht richtig sind (siehe Schreiben vom 05. November 2012 betreffend den Betrag von 4.171,73 € und 4.206,13 €).

Die Hinweise des Bw in den diversen Schreiben auf die ärztlichen Befunde seines Sohnes oder den gesetzlichen Auftrag der Lebenshilfe oder die Benennung der Sportveranstaltungen als „Special Olympics“ haben keine Relevanz für die inhaltliche steuerliche Beurteilung der vom Bw geltend gemachten Aufwendungen. Der gesetzliche Auftrag der Lebenshilfe ist für die Überprüfung, ob ein Aufwand steuerlich abzugsfähig ist oder nicht, irrelevant. Die subjektiven Beurteilungen des Sachverhalts durch den Bw können nur an den für alle Steuerpflichtigen geltenden objektiven Maßstäben und der Gesetzeslage gemessen werden.

Rechtlich ist auszuführen:

Allgemeines zum Einkommensteuerbescheid 2011 in der Fassung der Berufungsvor-entscheidung vom 12. November 2012:

Steuersätze und Steuerabsetzbeträge **§ 33** Einkommensteuergesetz (EStG) 1988:

§ 33 Abs. 8: Ist die nach Abs 1 und 2 berechnete Einkommensteuer negativ, so ist insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag gutzuschreiben. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag oder Grenzgängerabsetzbetrag haben, nach Abs 1 und 2 keine Einkommensteuer, so sind 10 % der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 Z 4 und 5, höchstens aber 110 Euro jährlich, gutzuschreiben. Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der negativen Einkommensteuer wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs 3 bleibt bei der Berechnung außer Ansatz. Die Gutschrift hat im Wege der Veranlagung zu erfolgen.

§ 33 Abs. 9: Steht ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit. b oder c zu, erhöht sich der Prozentsatz von 10 % gemäß Abs 8 auf 15 % und der Betrag von höchstens 110 Euro gemäß Abs 8 auf höchstens 251 Euro jährlich (Pendlerzuschlag).

Es ist für die Berufungsbehörde **unverständlich**, dass vom Bw ein Vorlageantrag für das Jahr 2011 an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt wurde. Der Bw hat nämlich in der Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2012 **rechnerisch** bereits **das Maximum an Lohnsteuer und Negativsteuer** vom Finanzamt **zurückerhalten**, das in diesem **Jahr 2011** möglich ist, nämlich ein Guthaben von **4.414,00 €**.

Auch eine betraglich **noch höhere** Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung für den behinderten Sohn J würde nicht zu einem höheren Rückzahlungsbetrag im Jahr 2011 führen.

Zum Kilometergeld für die Arztfahrten für das Jahr 2010:

§ 19 EStG 1988 - Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben

§ 19 Abs. 1: Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

§ 19 Abs. 2: Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

§ 19 Abs. 3: Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Bei Fahrtkosten mit dem PKW entstehen die Aufwendungen in dem Jahr der durchgeführten Fahrten durch den Verbrauch von Treibstoff und durch die Abnutzung des Kraftfahrzeugs. Mit der Geltendmachung des Kilometergeldes sind sämtliche mit dem Fahrzeug zusammenhängende Kosten das heißt sowohl die Fixkosten (wie Absetzung für Abnutzung, Versicherungsprämien) als auch variable Kosten (wie Treibstoff, Service etc.) abgegolten.

Da sowohl die fixen wie auch die variablen Fahrzeugkosten immer zeitnah zum Gebrauch eines Fahrzeuges anfallen, müssen sie auch in eben diesem Jahr **der tatsächlichen Fahrten** – hier: als außergewöhnliche Belastung als Fahrten zu Heilbehandlungen im Jahr 2010 – geltend gemacht werden.

Eine Geltendmachung der Fahrtkosten 2010 erst in einem Folgejahr ist auf Grund dieser Bestimmung im EStG 1988 nicht möglich.

Zu den Aufwendungen betreffend die Ferienwoche und die Sporttage für den behinderten Sohn:

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 – Text des Paragraphen stark gekürzt und nur auszugsweise:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Grundsätzlich können laut § 20 EStG 1988 Kosten der **allgemeinen Lebensführung** die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer **nicht mindern**. Eine Ausnahme gibt es nur für **außergewöhnliche Belastungen**, die ihrer Art und Höhe nach atypisch sind und denen sich ein Steuerpflichtiger nicht entziehen kann und die seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit **über** einen Selbstbehalt hinaus tatsächlich mindern = außergewöhnliche Belastungen **mit** Selbstbehalt.

Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung **ohne** Selbstbehalt wird für körperliche Beeinträchtigungen bzw. Behinderungen ab einer Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 25% gewährt.

Betroffen können von dieser Beurteilung nur Kosten sein, die durch jene Behinderung(en) bedingt sind, welche **Grundlage** für die Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit war(en). Sofern Krankheitskosten **nicht** im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen – wie hier die Zahnarztkosten und die Mundhygienekosten des Sohnes, unterliegen sie den allgemeinen Bestimmungen des § 34 EStG.

Gemäß **§ 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (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).

Letzteres ist insofern nur dann der Fall, wenn die Belastung den vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden gesetzlich vorgegebenen Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4)

§ 34 Abs. 2 EStG 1988: Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

§ 34 Abs. 3 EStG 1988: Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt unter anderem, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Das gilt vor allem für unmittelbare Krankheitskosten Unterhaltsberechtigter.

Unmittelbare Krankheitskosten erfüllen stets das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, auch wenn eine Vielzahl von Steuerpflichtigen davon zur gleichen Zeit (z.B. Arztkosten in Höhe des Selbstbehaltes der Krankenversicherung bzw. Krankenschein- oder Rezeptgebühren bei "Grippewelle", vgl. Doralt, § 34 Tz 32) oder in bestimmten Lebensabschnitten (z.B. altersbedingte Krankheiten) betroffen sind (vgl. Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG § 34 Anm. 24).

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine rechtliche Verpflichtung zur Tragung von Krankheitskosten ergibt sich aus der Unterhaltspflicht gegenüber Kindern und dem Ehegatten. Abzugsfähig sind jene Kosten, die auch im Falle der eigenen Erkrankung zu einer außergewöhnlichen Belastung führen.

Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit liegt insofern vor, als die Belastung den vom Steuerpflichtigen zu tragenden Selbstbehalt überschreitet. Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen.

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen bei eigenem Anspruch 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, hat, und weder er noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält.

Die Höhe des Freibetrages gemäß § 35 Abs. 3 EStG bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit.

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

Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl. Nr. 303/1996.

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

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für **ärztlich verordnete** Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente und Rezeptgebühren, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometersgeldes (ohne Zuschlag für mitbeförderte Personen) bei Verwendung des (familien-)eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Es sind nur Kosten für **ärztlich verordnete** Maßnahmen abzugsfähig, die der Heilung oder zumindest Linderung oder Stabilisierung einer Krankheit dienen. Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten (LStR, § 34 Rz 851; vgl. dazu auch Doralt, Einkommensteuergesetz¹¹, Kommentar, § 34 Tz 78).

Der Bw hat die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) geltend gemacht.

Auch für die Berücksichtigung von Aufwendungen, die ihre Ursache in der Behinderung einer Person haben, ist Voraussetzung, dass die Aufwendungen außergewöhnlich und zwangsläufig sind.

Aufwendungen betreffend den Ferienaufenthalt, das Taschengeld, die Sportveranstaltungen etc. für den behinderten Sohn

Im Jahr 2011 ist der behinderte Sohn, J X, am ##.##. 2011 einundzwanzig Jahre alt geworden. Der Sohn des Bw hat eine 60%ige Minderung der Erwerbsfähigkeit. Die ärztliche Diagnose lautet auf mittelgradige geistige Behinderung und Epilepsie. Das letzte fachärztliche Gutachten wurde am 22.10.2008 (nach einer Untersuchung am 17.10.2008) erstellt. Zu diesem Zeitpunkt wurde auch festgehalten, dass der Sohn voraussichtlich dauernd außerstande ist, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen.

An Familienbeihilfe stehen für den behinderten Sohn folgende Beträge zur Verfügung: Familienbeihilfe 152,70 € plus Kinderabsetzbetrag 58,40 € (der Kinderabsetzbetrag wird gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt) plus die erhöhte Familienbeihilfe von 138,30 €, insgesamt monatlich 349,40 €, dh jährlich 4.192,80 €.

Laut den Daten des Landes OÖ erhielt der Sohn des Bw im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2011 (= jährlich) ein Bundespflegegeld der Stufe 3 in Höhe von 4.594,80 €.

Aus den Angaben und den Unterlagen des Bw ist ersichtlich, dass der Sohn in einer Tagesheimstätte der Lebenshilfe in Ort3 betreut wird. An Leistungen an die Lebenshilfe musste im Jahr 2011 für die Tagesheimstätte ein Betrag von 1.789,56 € vom Bw geleistet werden.

Laut einer Abfrage der Webseite (www) der ooe.lebenshilfe.org am 23.09.2013 werden bei der OÖ. Lebenshilfe folgende Leistungen angeboten – Text auszugsweise:

„Die Lebenshilfe Oberösterreich begleitet Menschen mit geistiger und mehrfacher Beeinträchtigung sowie deren Angehörigen ein ganzes Leben lang.

Die Lebenshilfe Oberösterreich ist für Menschen mit geistiger und mehrfacher Beeinträchtigung in allen Lebensabschnitten da und kümmert sich bis ins hohe Alter um das ideale Betreuungsangebot - von der Frühförderung von Babys bis hin zur Seniorenbetreuung. Dieses umfasst derzeit 43 Wohneinrichtungen, 37 Tagesheimstätten, sechs Kindergärten sowie zwei Frühförderstellen, vier Aktivshops und einen Heilpädagogischen Hort. Insgesamt sind in Oberösterreich über 1300 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Lebenshilfe Oberösterreich für rund 1600 Klientinnen und Klienten im Einsatz.

Neben dem umfassenden Betreuungsangebot wird in den Einrichtungen der Lebenshilfe Oberösterreich auch auf ein abwechslungsreiches **Freizeitangebot** großen Wert gelegt. So können Menschen mit geistiger und mehrfacher Beeinträchtigung zum Beispiel an folgenden Angeboten teilnehmen: Mottoveranstaltungen (Geburtstag, Sommerfest, etc.), Urlaubsreisen und Ferienaufenthalte, Sport, Kurse und Therapie, Musik, Kreativ-Workshops und vieles mehr."

Auf der Internetseite der Lebenshilfe ist ein Punkt mit Information zu Veranstaltungen des Jahres 2013. Zum Vergleich zu den Berufungsjahren 2011 und 2012 werden hier Auszüge aus dieser Information vom Jahr 2013 angeführt – Text auszugsweise.

Am ##### wurde dort ua. mitgeteilt, dass im Sommer 2013 für die Tagesheimstätte Ort3 mehrere Sportturniere auf dem Programm standen:

„Als überaus erfolgreich erwiesen sich zudem die Teilnehmer der Tagesheimstätte im 400 m Lauf. J X sprintete am schnellsten über die Ziellinie und sicherte sich somit die Goldmedaille. Einige Wochen zuvor zeigten die Athleten aus Ort3 ihr Können beim Stocksportturnier in Seiersberg. Das Team ua. mit J X erreichte einen guten vierten Platz.“

Kosten aus dem Titel der Behinderung (§ 34 Abs. 6 EStG 1988) können nur dann als außergewöhnliche Belastungen **ohne** Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und **ohne** Anrechnung auf eine pflegschaftsbedingte Geldleistung berücksichtigt werden, wenn sie unter die Verordnung des Bundesministers für Finanzen subsumiert werden können.

Entsprechend den oben zitierten Bestimmungen gewährte das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung folgende Positionen zur Gänze als außergewöhnliche Belastungen:

Außergewöhnliche Belastung **mit** Selbstbehalt: 3.092.- € (ohne irgendwelche Nachweise) plus 1.419,40 € für die Zahnsperre und die Mundhygiene = insgesamt **4.511,40 €**.

Der Unterschiedsbetrag zwischen den beantragten Zahnarztrechnungen von 1.420.-€ und den anerkannten 1.419,40 € ist wohl auf einen Ziffernstrich zurückzuführen. Diese Differenz von 60 Cent ist vom Ergebnis her irrelevant.

Außergewöhnliche Belastung **ohne** Selbstbehalt für den behinderten Sohn: Kostenbeitrag für die Tagesheimstätte in Höhe von 1.789,56 € plus ein Betrag von 1.174.- € an Fahrtkosten für das Jahr 2011 plus 711,33 € (für Pflegerechnung LKH Vöcklabruck 34,40 € plus Kosten für Medikamente und Heilmittel von 546,93 € plus Telefon-Wertkarte für Epilepsie von 130.- €) = insgesamt **3.674,89 €**.

Der Unterschiedsbetrag zwischen den beantragten Fahrtkosten 2011 in Höhe von 1.167,60 € und den anerkannten Fahrtkosten in Höhe von 1.174.- € erscheint als Rechenfehler. Die Differenz ist minimal und zugunsten des Bw, daher vom Ergebnis her irrelevant.

Nicht als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können Kosten der normalen Lebensführung und Freizeitgestaltung. Darunter fallen die vom Bw in der Berufung erwähnten Kosten für **Freizeitgestaltung** wie zB Kosten für Ferientaufenthalte, Taschengeld der Eltern

für Eintritte oä., Elternbeitrag, die Kosten für die Freizeitgestaltung wie hier Stockschießen und Aufenthalte zu dieser Freizeitgestaltung des behinderten Sohnes.

Bei Kosten der Freizeitgestaltung besteht zwischen nicht behinderten und behinderten Personen kein Unterschied. Diese Aufwendungen stellen generell nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung dar. Diese sind hier im Rahmen der Unterhaltspflicht vom Bw zu tragen, so wie bei nicht behinderten Personen auch.

Es handelt sich hier **nicht** um typische Kosten einer Heilbehandlung und auch nicht um Therapiekosten, sondern hier wird lediglich eine Verbesserung des Allgemeinzustandes durch eine Erholung wie bei einem Urlaub oder eben durch die Teilnahme an einem Ferienaufenthalt oder durch die Teilnahme an sportlichen Aktivitäten angestrebt. Es ist aber zu beachten, dass Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit steuerlich generell **keinerlei** Berücksichtigung finden. Bei solchen Aufwendungen fehlt es nämlich an der Verursachung durch eine Krankheit oder hier durch die Behinderung und damit an der Zwangsläufigkeit.

Es handelt sich auch nicht um eine Kur oder eine Rehabilitationsmaßnahme. Diese würde nämlich ein bestimmtes und **unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren** erfordern und müsste nachweislich zur Heilung oder Linderung der hier vorliegenden Behinderung **notwendig** sein und eine andere Behandlung oder Maßnahme dürfte nicht oder kaum erfolgversprechend sein (vgl. UFS vom 17.5.2010, RV/0486-G/08). Dies liegt hier aber nicht vor.

Es wird zwar durch den Ferienaufenthalt oder die Sportaufenthalte ein Stück „Normalität“ in Form eines Urlaubs in das Leben des jungen Mannes geholt, welche durchaus auch seiner geistigen Gesundheit förderlich sein kann. Diese Aufenthalte unterscheiden sich aber nicht von anderen betreuten Reiseveranstaltungen wie zB die betreuten Reisen des Roten Kreuzes, für Personen mit körperlichen Beeinträchtigungen.

Der Erholungscharakter der Aufenthalte steht im Vordergrund und solche Maßnahmen sind wie jede Urlaubsreise oder jeder Aufenthalt zur Ausübung eines Sportes auch bei nicht behinderten Personen zwar der Gesundheit förderlich, **sie sind aber nicht steuerlich abzugsfähig.**

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Eine Ausfertigung der Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 8. Oktober 2013