



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA, Adresse, vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 16. Juni 2011 betreffend Einkommenssteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuer für 2010 wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer in Euro:	4.930,16
Anrechenbare Lohnsteuer in Euro:	5.890,08
Festgesetzte Einkommensteuer in Euro:	-959,92

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 machte der Berufungswerber (Bw.) Sonderausgaben in der Höhe von insgesamt € 268,01 (Versicherungsprämien: € 76,41; Spenden: € 191,60) geltend und beantragte die Berücksichtigung von Krankheitskos-

ten in der Höhe von € 1.977,20 und unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung aufgrund seiner eigenen Behinderung in der Höhe von € 728,47 als außergewöhnliche Belastungen. Daneben machte er den Freibetrag gemäß § 35

Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) für den Grad der Behinderung von 60% und den pauschalen Freibetrag für eine Diätverpflegung wegen Gallen-, Leber- oder Nierenerkrankung geltend. Betreffend seine Tochter (Grad der Behinderung: 100%) machte er anstelle des pauschalen Freibetrages Aufwendungen in der Höhe von € 16.519,21 als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 16. Juni 2011 wurden die für ihn geltend gemachten Freibeträge und die geltend gemachten unregelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Für seine Tochter wurden Aufwendungen in der Höhe von € 2.598,92 als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt. Bei der Ermittlung des Einkommens wurden Sonderausgaben in der Höhe von insgesamt € 251,60 (Pauschbetrag: € 60,-; Spenden: 191,60) abgezogen. In der Begründung wurde ausgeführt, bei Unterbringung der behinderten Tochter in einem Vollinternat vermindere sich der Freibetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um ein Dreißigstel. Die Fahrtkosten seien dahingehend zu korrigieren gewesen, als der Bw. angegeben habe, fünfzig Fahrten zu je fünfzehn Kilometer durchgeführt zu haben. Als Kosten der Heilbehandlung würden Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stünden, gelten. Nicht absetzbar seien jedoch die laufenden, nicht mit der Behinderung zusammenhängenden Aufwendungen für ein behindertes Kind (z.B. für Bekleidung, Geschenke, Taschengeld, Urlaubsfahrten), da diese mit der Familienbeihilfe abgegolten seien. Des Weiteren hätten auch die Kosten für den Kauf des Autos und der Einrichtung nicht gewährt werden können.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 6. Juli 2011. Der Bw. brachte vor, seine außergewöhnlichen Belastungen seien mit einer nicht nachvollziehbaren Begründung nicht berücksichtigt worden. Seine Ausgaben seien überproportionale, finanzielle, außergewöhnliche Belastungen gewesen; diese seien ihm zwangsläufig erwachsen und hätten seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit enorm beeinträchtigt. Diese Ausgaben hätten mehr als zwei Drittel seiner Jahrespension ausgemacht. Er habe sich diesen Belastungen aus rechtlichen, tatsächlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen können.

Im Konkreten handle es sich um Kosten für die Zimmereinrichtung seiner gelähmten Tochter im Wohnheim von "Jugend am Werk" und um die Anschaffung eines gebrauchten, rollstuhlge rechten Autos sowie um den Einbau einer Rollstuhlhalterung. Dieser Kauf sei notwendig gewesen, da das vorige Kraftfahrzeug einen Totalschaden gehabt habe. Wenn ein Landwirt ei-

nen Traktor kaufe um damit sein Heu einbringen zu können, dann setze er diesen (falls er überhaupt Steuern bezahle) steuerlich ab. Das müsse auch für ein Fahrzeug zum Transport eines gelähmten Menschen gelten. Lediglich der Einbau der Rollstuhlhalterung sei berücksichtigt worden.

Selbstverständlich bräuchten auch behinderte Menschen eine Zimmereinrichtung. Nicht verständlich sei, dass er diese Einrichtung bezahle und sie nicht als außergewöhnliche Belastung steuerlich abschreiben könne. Er habe für alle Aufwendungen Belege vorgelegt. Selbst "Das Steuerbuch 2010" und die Arbeiterkammer gingen von einer Außergewöhnlichkeit aus. Weiters seien die Fahrtkosten nicht richtig berechnet und die Kosten für den Zahnersatz nicht berücksichtigt worden.

In Beantwortung eines Vorhalts des Unabhängigen Finanzsenates legte der Bw. mit Schreiben vom 18. und 22. Mai 2012 sowie mit dem vom 5. Juni 2012 Rechnungen betreffend die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen, Zahlungsbestätigungen über die getätigten Spenden, einen ärztlichen Kurzbericht vom 22. Oktober 2004, eine Kopie seines Behindertenpasses und ein Schreiben des Bundessozialamtes vor.

### ***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.

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

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

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, 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 je um einen Prozentpunkt

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

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 lautet:

*"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 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 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt Folgendes:

*"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."

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von	ein Freibetrag von Euro
...	...
55% bis 64%	294,-
...	...
ab 95%	726,-.

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen 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.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 (nachfolgend Verordnung). Diese Verordnung bestimmt (auszugsweise) Folgendes:

#### "§ 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 Belastungen 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 Kalendermonat 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.*

**§ 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) 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."*

Aufgrund der vom Bw. vorgelegten Unterlagen (Behindertenpass und Mitteilung des Bundessozialamtes vom 3. März 2004) steht unbestritten fest, dass beim Bw. im Veranlagungsjahr eine Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 60% vorlag.

Der Bw. bezog kein Pflegegeld. Der vom Bw. geltend gemachte pauschale Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wurde daher von der belangten Behörde zu Recht berücksichtigt (€ 294,-).

Neben dem vorstehend genannten Freibetrag hat der Bw. jenen für eine Diätverpflegung wegen einer Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit beantragt. Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Diätverpflegung kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder durch eine Bescheinigung des Bundessozialamtes erfolgen ( *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke,*

ESTG<sup>14</sup> § 35 Rz. 42). Der Nachweis, dass die Einnahme einer Diät erforderlich ist, hat Angaben über die Art und den Beginn der Diät zu enthalten (*Baldauf in Jakom*, ESTG<sup>5</sup> § 35 Rz. 23).

Im vorgelegten ärztlichen Kurzbericht des Dr. BB (Arzt für Allgemeinmedizin) vom 22. Oktober 2004 ist als Diagnose Hyperuricämie ausgewiesen. Darin wird auch bestätigt, dass der Bw. eine strenge purinarne Diät einhalten müsse und er einen erhöhten Medikamentenbedarf habe. Der Kurzbericht enthält keine Angabe über den Beginn der Diät. Selbst wenn der Hinweis, "eine strenge purinarne Diät" einhalten zu müssen, die Art der Diät hinreichend genau bestimmen würde, war der Freibetrag für die beantragte Diätverpflegung aus nachfolgenden Gründen nicht antragsgemäß zu berücksichtigen:

Gemäß § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 1 der Verordnung ist für die Berücksichtigung von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Gallen- Leber- oder Nierenkrankheit ein auf diese Krankheit(en) zurückführender Grad der Behinderung von mindestens 25% Voraussetzung. So kann der beantragte Pauschbetrag ohne Abzug des Selbstbehaltes nur dann gewährt werden, wenn die Minderung der Erwerbsfähigkeit wegen einer Gallen- Leber- oder Nierenerkrankung die 25%-Grenze überschreitet (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, ESTG<sup>14</sup> § 35 Rz. 30; UFS 16.3.2011, RV/0263-G/10).

Beim Bw. wurde die 60%ige Erwerbsminderung wegen degenerativen Wirbelsäulenveränderungen, Gonarthrose, Schmerzhaftigkeit in den Hüftgelenken, Bewegungseinschränkung der rechten Schulter, Venenstauung an beiden Beinen und wegen eines Risses des hinteren Kreuzbandes am linken Knie festgestellt. Eine Gallen- Leber- oder Nierenkrankheit fanden bei der Einstufung keine Berücksichtigung. Da für eine Gallen- Leber- oder Nierenkrankheit der Grad der Behinderung nicht mindestens 25% betrug, lagen – selbst wenn das Erfordernis einer Diätverpflegung nachgewiesen worden wäre – die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des beantragten Freibetrages ohne Abzug des Selbstbehaltes nicht vor. Selbst wenn man der Verwaltungspraxis folgen würde, wonach der Anteil des wegen die Diät erfordernden Leidens lediglich 20% betragen müsse, wäre für den Bw. nichts gewonnen. Der für die Diätverpflegung beantragte Pauschalbetrag war daher nur nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Gemäß § 4 der Verordnung können Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß berücksichtigt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung ist, dass diese Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die vom Bw. unter diesem Titel als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten und vom Finanzamt berücksichtigten Aufwendungen in der Höhe von € 728,47 setzen sich aus solchen für Medikamente (Rezeptgebühren) und aus dem Kostenersatz für einen Krankenhausaufenthalt zusammen.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. April 2012 wurde der Bw. um Vorlage von Unterlagen ersucht, mit denen nachgewiesen werden kann, dass diese Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Der Bw. legte lediglich Rechnungen über den Erwerb verschiedenster Heilmittel vor, darüber hinausgehende Angaben wurden nicht gemacht.

Nach Durchsicht der einzelnen Rechnungen steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass zumindest ein Anteil von 50% der für den Erwerb der Medikamente getätigten Aufwendungen nicht im Zusammenhang mit der Behinderung des Bw. stand. So ist auszuschließen, dass zum Beispiel der Erwerb von Gladem (Stimmungsschwankungen), Liviel (Estrogenmangelsymptome), Allopurinol (Harnsäurespiegel), Thyrex (Schilddrüse), Paspertin (Verdauungsstörung), Halcion (Schlafmittel), Bronchostop (Husten), Alna retard (Prostata), Ulcogant (Magen), Pfefferminztee oder von Mundhygienemittel mit der festgestellten Behinderung des Bw. im Zusammenhang standen. Zumindest die Hälfte der für die Medikamente geltend gemachten Aufwendungen (€ 333,19) war daher nur nach Abzug des Selbstbehaltes zu berücksichtigen. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde waren daher als Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 der Verordnung nur € 395,28 zu berücksichtigen. Nach einem weiteren Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. Juli 2012, mit welchem dem Bw. der teilweise mangelnde Zusammenhang mit seiner Behinderung mitgeteilt worden war, teilte der Bw. lediglich mit, aufgrund seiner Minderung der Erwerbsfähigkeit sei er aus gesundheitlichen Gründen veranlasst, Medikamente einzunehmen. Auch mit diesem Vorbringen konnte ein Zusammenhang mit seiner Behinderung nicht belegt werden.

Die Berücksichtigung der vom Bw. geltend gemachten und vom Finanzamt anerkannten Aufwendungen für den Zahnersatz seiner Gattin nach Abzug des Selbstbehaltes war unstrittig.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Die seine Tochter betreffenden Aufwendungen für den Kauf einer Zimmereinrichtung und den einer Kaffeemaschine (€ 3.398,-) waren daher nicht zu berücksichtigen, weil die diese Waren betreffenden Rechnungen nicht im Veranlagungsjahr, sondern bereits im Jahr 2009 bezahlt worden sind. Es bedurfte keiner Erwägungen, ob diese Aufwendungen vom Bw. oder von seiner Gattin getätigt worden sind, oder ob es sich bei diesen Aufwendungen um außergewöhnliche Belastungen handelt.

Ebenfalls strittig war, ob die Aufwendungen für den Kauf eines Kraftfahrzeuges und der Einbau einer Rollstuhlhalterung in der Höhe von insgesamt € 6.202,40 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen waren.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sind unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen,



die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind. Ihnen stehen die Ausgaben gegenüber, die nicht zu einer Vermögensminderung, sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen und die deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit bloß eine Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003).

Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssten, die infolge Verwendbarkeit für nur bestimmte individuelle Personen (z.B. deren Prothesen, Seh- und Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit (z.B. Rollstühle) keinen oder nur einen sehr eingeschränkten Verkehrswert haben (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0003).

Beim gegenständlichen Kraftfahrzeug handelt es sich um ein serienmäßiges der Type CC. Das Auto als solches verfügte weder über individuelle, noch behindertenspezifische Vorrichtungen; dessen Verwendbarkeit war (ist) daher nicht vermindert. Das Kraftfahrzeug kann auch von nicht behinderten Personen gleichermaßen benutzt werden. Dies zeigt schon der Umstand, dass das Fahrzeug, welches zwar auf den Namen seiner Tochter zum Verkehr zugelassen ist, den eigenen Angaben zufolge vom Bw. für den Transport seiner Tochter verwendet worden ist. Auch aus dem vorgelegten Zulassungsschein lässt sich eine eingeschränkte Verwendbarkeit nicht ableiten. Lediglich der Einbau der Rollstuhlhalterung und das Vorhandensein einer Auffahrtsrampe stellen eine behindertengerechte Ausgestaltung des Kraftfahrzeuges dar, die zu keiner Wertsteigerung führt. Im gegenständlichen Fall waren daher – wie vom Finanzamt vorgenommen und nachfolgend ausgeführt - nur die Kosten (€ 126,- laut Zahlungsbeleg) für den Umbau der Rollstuhlhalterung (Ausbau aus einem typengleichen und Einbau in das gegenständliche Fahrzeug) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Der für den Kauf des Kraftfahrzeuges selbst getätigten Aufwendung steht ein Gegenwert gegenüber. Daran ändert auch der Umstand, dass das Fahrzeug nach Angaben des Bw. ausschließlich als Transportfahrzeug verwendet wird bzw. wurde, nichts.

Für die Tochter des Bw. wurde erhöhte Familienbeihilfe gewährt. Ebenso bezog die Tochter des Bw. im Veranlagungsjahr Pflegegeld. Der Bw. machte – wie eingangs ausgeführt – Aufwendungen für seine Tochter in der Höhe von insgesamt € 16.519,21 geltend. Von diesen waren die Ausgaben für den Erwerb der Zimmereinrichtung und der Kaffeemaschine (€ 3.398,-) mangels Bezahlung im Veranlagungsjahr und jene für den Kauf des Kraftfahrzeug-

ges (€ 6.100,-) mangels Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung auszuschneiden. Betreffend den restlichen Betrag in der Höhe von € 7.021,21 ist Folgendes festzuhalten:

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht der Freibetrag (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) oder die anstelle des Freibetrages geltend gemachten tatsächlichen Kosten nur dann zu, wenn für das Kind keine erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird. Ebenso sind die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der Verordnung nicht zu berücksichtigen, wenn für das Kind eine erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird.

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für ein behindertes Kind, für das erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind nur nach § 5 der Verordnung in Form eines Pauschbetrages oder bei alternativer Geltendmachung der belastenden Mehraufwendungen im tatsächlichen Ausmaß nach § 34 Abs. 6 TS 4 EStG 1988 zu berücksichtigen. In Abweichung der Regelung des § 1 Abs. 1 der Verordnung, wonach die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen nur dann zu berücksichtigen sind, wenn keine erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, bestimmt § 5 Abs. 3 der Verordnung, dass zusätzlich zum Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung auch Aufwendungen gemäß § 4 im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind. Mit der Bestimmung des § 5 Abs. 3 der Verordnung bringt der Verordnungsgeber klar und deutlich zum Ausdruck, dass Mehraufwendungen für solche wie von den §§ 2 und 3 der Verordnung umfasst, nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Dies gilt auch dann, wenn anstelle des Freibetrages gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Es kann dem Gesetz- und Verordnungsgeber nicht unterstellt werden, dass – abhängig ob der pauschale Freibetrag oder die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden - unterschiedliche Arten von Aufwendungen Berücksichtigung finden sollen.

Die Verwendung eines Kraftfahrzeuges stellt grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung dar. Eine Berücksichtigung wäre nur nach Maßgabe des § 3 der Verordnung möglich. Da die Bestimmung des § 3 der Verordnung bei Bezug erhöhter Familienbeihilfe mangels Vorliegens der Voraussetzungen nicht anzuwenden war (vgl. *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 35 Rz. 19/1), waren die geltend gemachten Kosten für den Transport der Tochter nicht zu berücksichtigen.

Hingegen waren die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für den Umbau der Rollstuhlhalterung und den Erwerb für Medikamente (€ 960,01) als solche für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel und als Kosten der Heilbehandlung gemäß § 5 Abs. 3 iVm § 4 der Verordnung zu berücksichtigen. Keine Kosten der Heilbehandlung waren Aufwendungen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit anfallen, wie solche für Betteinlagen, Bandagisten etc. Die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen (€ 2.252,-) waren daher nicht zu berücksichtigen. Es bedurfte daher keiner Ermittlungen, ob die getätigten Aufwendungen vom Bw.

oder von seiner Gattin getätigt worden sind, und auch keiner Erwägungen, ob die Auszahlung von Taschengeld eines Elternteiles an die Tochter unter dem Titel "Bandagist, Betteinlagen" zu subsumieren ist.

Unter dem Titel "Diäten" machte der Bw. für die von seiner Tochter zu Hause verbrachten Tage Aufwendungen in dem Ausmaß geltend, dass er pro Tag, den seine Tochter zu Hause verbrachte, einen Satz von € 26,40 in Ansatz brachte. Mehraufwendungen für Verpflegung können bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten darstellen. Dass es sich bei den Aufenthalten der Tochter bei ihren Eltern um beruflich veranlasste Reisen gehandelt hat, wurde weder vom Bw. vorgebracht, noch ist ein solcher Umstand anzunehmen. Darüber hinaus ist allgemein festzuhalten, dass die Verköstigung der Kinder durch ihre Eltern oder das kurzfristige Aufnehmen von Kindern im Wohnungsverband ganz allgemein keine außergewöhnliche Belastung darstellt.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Die mit Schreiben vom 22.5.2012 vorgelegten Unterlagen

Graz, am 1. August 2012