



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. M S, Psychologin, GF, vom 24. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 27. September 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2004 neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hauptsächlich solche aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit als Psychologin.

Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 machte sie als **außergewöhnliche Belastung** unter anderem Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erziehung ihres Sohnes D, geboren am xx.xx.xxxx, in Höhe von insgesamt 2.899,81 € geltend.

Erläuternd führte sie in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung hiezu Folgendes aus:

„Im Jahr 2003 sind bei der Ausübung der Obsorge über meinen Sohn (Pflege und Erziehung im Sinne der §§ 144, 146f ABGB) gravierende Probleme aufgetreten. Mein Sohn verweigerte die Befolgung meiner Anordnungen und setzte sich über Grundregeln des sozialen Zusammenlebens in einem Familienverband so sehr hinweg, dass die Situation für mich und meinen Mann (den Stiefvater meines Sohnes) unerträglich wurde.

Um trotzdem meiner Obsorgepflicht nachkommen zu können, wandte ich mich einerseits an die Familienberatungsstelle (Familientherapiezentrum des Landes O.Ö., F) und andererseits an das Jugendamt (BHY) um Hilfe.

In der Folge besuchten ich, mein Sohn und mein Mann wiederholt das Familientherapiezentrum; und es fanden einige Besprechungen beim Jugendamt sowie eine

Besprechung am Bezirksgericht R statt.

Daraus erwuchsen mir bereits im Jahr 2003 außergewöhnliche finanzielle Belastungen in Form von Kostenbeiträgen beim Familientherapiezentrum sowie in Form von außergewöhnlichen Fahrtkosten.

*Diese gravierenden Probleme bei der Ausübung der Obsorge sowie im sozialen Kontakt zwischen mir und meinem Sohn bzw. zwischen meinem Mann und meinem Sohn setzten sich im Jahr **2004** fort.*

Über Vermittlung und im Auftrag des Jugendamtes (BHY) wurde im Dezember 2003 meinem Sohn ein sozialpädagogischer Betreuer der gemeinnützigen Gesellschaft „So“ beigegeben. Dieser Betreuer hatte die Aufgabe, mich bei der Obsorge zu unterstützen bzw. einen Teil der Obsorge zu übernehmen.

Ab April 2004 wurde als weitere sozialpädagogische Maßnahme meinem Sohn eine kleine Wohnung in Z, B 10, als Zweitunterkunft zur Verfügung gestellt, wo er dann allein wohnte und teils durch mich und teils durch die „So“ regelmäßig betreut wurde.

Die Kosten für die genannten Maßnahmen wurden zum überwiegenden Teil vom Jugendamt getragen. Ich hatte jedoch von Jänner bis März 2004 Kostenbeiträge in der Höhe von monatlich 180,-- € und von April bis Dezember 2004 Kostenbeiträge in der Höhe der Miet- und Mietnebenkosten der Zweitunterkunft zu leisten.

Neben diesen Kostenbeiträgen fielen für mich auch außergewöhnliche Fahrtkosten an, und zwar vor allem anlässlich der Betreuungsbesuche bei meinem Sohn in der Zweitunterkunft, aber auch anlässlich einiger Besprechungen beim Jugendamt.

Meine sonstigen (gewöhnlichen) Kosten für den Unterhalt meines Sohnes reduzierten sich durch die Maßnahmen nicht, da ich weiterhin dessen Lebenshaltungskosten (Verpflegung, Kleidung, Taschengeld, Gesundheit, Schule/Lehre....) bestreiten und außerdem weiterhin den Wohnplatz in unserem Haus in G für meinen Sohn zur Verfügung halten musste.

Die aus dem Titel der Erziehung des Sohnes geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen stellte die Bw folgendermaßen dar:

Kostenbeiträge für sozialpädagogische Einzelbetreuung und ab April 04 für eine sozialpädagogisch betreute Zweitunterkunft, bezahlt an die gemeinnützige Gesellschaft „So“ lt. Rechnungen von Jänner bis Dezember 2004 insgesamt *)	3.042,30 €
Fahrtkosten anlässlich Besprechungen am Jugendamt (BH Y) am 16.2. (24km), 30.3.(28km), 28.6.(27km) und 12.10.2004 (30km) sowie im Zusammenhang mit der Wohnungsbesichtigung am 17.3.2004, lt. Fahrtenbuch insgesamt 141 km a 0,356	50,20 €
Kosten der Fahrten zwischen dem Wohnsitz in G und der Zweitunterkunft des Sohnes in Z, B 10, zum Zweck der dortigen (zusätzlichen) Betreuung durch die Bw: Jene Fahrten, die ausschließlich durch diese auswärtige Betreuung veranlasst waren, fanden statt am 10., 12., 14., 17., 24., 27., 29. April; 2., 3., 10., 12., 18., 20., 24., 27., 31. Mai; 6., 10., 13., 20., 27. Juni; 11., 18., 28. Juli; 8., 11., 19., 29. August; 2., 6., 9. und 15. September 2004 **); lt. Fahrtenbuch insgesamt 1.102 km a 0,356	392,31 €
Abzüglich Kostenbeteiligung des Sohnes (finanziert aus Ferialarbeit)	- 600,00 €
Geschätzte Telefonkosten	15,00 €
SUMME	2.899,81 €

***) Anmerkung:**

Diese Kosten setzten sich laut vorgelegten Belegen folgendermaßen zusammen:

Kosten für sozialpädagogische Betreuung - Eigenleistungen (Kostenersätze) laut Rechnung der „Son –		
---	--	--

Gemeinnützigen GesmbH" (in der Folge kurz So) vom 31.12.2003 vom 19.2.2004 vom 5.3.2004	180,00 € 180,00 € 180,00 €	540,00 €
Kosten/Wohnung D laut Rechnungen der So vom 31.3.04 (Miete, Betriebskosten, Finanzamtsgebühr) vom 12.5.04 (Miete, Betriebskosten) vom 7.6.04 (Miete, Betriebskosten) vom 6.7.04 (Miete, Betriebskosten) vom 17.8.04 (Miete, Betriebskosten) vom 15.9.04 (Miete, Betriebskosten) vom 12.10.04 (Miete, Betriebskosten) vom 5.11.04 (Miete, Betriebskosten) vom 9.12.04 (Miete, Betriebskosten)	299,69 € 257,48 € 293,78 € 271,78 € 271,78 € 271,78 € 271,78 € 271,78 € 292,43 €	2.502,30 €
		3.042,30 €

**) Zu den Fahrten Z/B und zurück wurde angemerkt, dass nur jene erfasst worden seien, die ausschließlich dem Zweck der dortigen Betreuung gedient hätten, die also nicht angefallen wären, wenn der Sohn vollständig in der Fstraße (G) gewohnt hätte.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004** vom 27. September 2006 wurden von den insgesamt geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 5.439,32 € nur 2.539,51 € als außergewöhnliche Belastungen anerkannt; den im Zusammenhang mit der Erziehung des Sohnes als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 2.899,81 € wurde die Anerkennung unter Hinweis auf deren Qualifikation als Betreuungsleistungen, die gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 als Unterhaltsleistungen mit der Familienbeihilfe bzw. dem Kinderabsetzbetrag abgegolten seien, versagt.

Da die anerkannten außergewöhnlichen Belastungen den Selbstbehalt, der mit 4.195,24 € errechnet worden war, nicht überstiegen, wurden solche im angesprochenen Bescheid nicht berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2006 erhob die Pflichtige gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 **Berufung** und beantragte, die Mehraufwendungen für den Unterhalt des Sohnes, die durch außergewöhnliche Erfordernisse veranlasst gewesen seien, in Höhe von 2.899,81 € zusätzlich zu den bereits als außergewöhnliche Belastungen anerkannten Aufwendungen zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Begründung verwies die Bw grundsätzlich auf den bereits dargestellten Sachverhalt, führte jedoch zusätzlich im Wesentlichen Folgendes aus:

Die familiäre Situation zwischen ihrem Sohn und ihr bzw. seinem Stiefvater sei ab Herbst 2003 so angespannt und unerträglich geworden, dass sie einem Nervenzusammenbruch nahe gewesen sei.

Es seien weder sie noch ihr Ehemann länger in der Lage gewesen, die erforderliche Betreuung ihres Sohnes ohne fremde Hilfe zu bewerkstelligen, weil dieser sich gegen jeden Versuch, auf ihn Einfluss zu nehmen, mit Ungehorsam, ordinären Beleidigungen, Herumschreien, Türenknallen, Herumwerfen von Gegenständen und Beschädigung vom Wohnungsinventar, ja sogar mit fallweisen Selbstmorddrohungen zur Wehr gesetzt hätte und er andererseits mit den selben Mitteln auch immer wieder versucht hätte, unerfüllbare Wünsche durchzusetzen,

wobei vernünftige Gespräche mit ihm nicht möglich gewesen seien.

Der Sachverhalt sei am Jugendamt (BHY, Abteilung Jugendwohlfahrt, Referentin I C) besprochen worden und müsste dieser dort aktenkundig sein. Das Jugendamt selbst habe die Maßnahmen, für die die genannten Kosten von 2.899,81 € erwachsen seien, für notwendig erachtet und aus diesem Grund auch einen Kostenanteil getragen.

Es stünde dem Finanzamt frei, beim Jugendamt (BHY) im Wege der Amtshilfe die entsprechenden Auskünfte einzuholen, um die Angaben zu überprüfen. Die Beteiligung des Jugendamtes sei im Übrigen auch aus einigen Belegen ersichtlich, die dem Finanzamt vorgelegt worden wären.

Hingewiesen wurde darauf, dass als außergewöhnliche Belastung nicht die üblichen Kosten des Unterhalts einschließlich der Betreuung eines Jugendlichen geltend gemacht worden wären, sondern nur jene Mehraufwendungen, die sich aus der außergewöhnlichen Situation ergeben hätten.

Diese Mehraufwendungen in der Höhe von 2.899,81 € stellten Unterhaltsleistungen dar, die durch Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag nicht abgegolten seien. Es handle sich um Aufwendungen im Sinne des § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG, die beim Unterhaltsberechtigten selbst – hätte er sie getragen – eine außergewöhnliche Belastung dargestellt hätten.

Die Belastung durch diese Mehraufwendungen sei höher als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachse, und insofern außergewöhnlich. Das gelte für die Belastung, die sie (die Bw) betroffen hätte; und es würde ebenfalls für die Belastung gelten, die ihren Sohn getroffen hätte, hätte er die Aufwendungen (zur Gänze) selbst getragen.

Die Bw verwies in diesem Zusammenhang auf einschlägige Literatur, Judikatur und die Lohnsteuerrichtlinien.

Konkret handle es sich bei den Kosten (= Kosten für die im Auftrag des Jugendamtes durchgeführten Maßnahmen und durch diese Maßnahmen veranlasste Fahrtkosten) um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. "gewöhnliche" Belastung, mit anderen Worten um keine typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung, sondern vielmehr um vom Regelfall abweichende, atypische Aufwendungen, somit um eine atypische, außerhalb der normalen Lebensführung gelegene Belastung.

Zum Argument des Finanzamtes, dass bei minderjährigen Kindern und generell hinsichtlich der Betreuungsbedürftigkeit das Element der Außergewöhnlichkeit fehlen würde, da alle Kinder dieses Alters ausnahmslos betreuungsbedürftig seien, sei anzumerken, dass es sich bei ihrem Sohn im Jahr 2004 um einen 16- bzw. 17-jährigen Jugendlichen gehandelt habe. Ein solcher Jugendlicher benötige zwar eine gewisse Betreuung; im Regelfall sei aber keine spezielle, zusätzliche Betreuung über Intervention des Jugendamtes erforderlich. Es würden nicht die Kosten für die gewöhnliche Betreuung geltend gemacht, die auch im Regelfall anfallen würden, sondern die Mehrkosten für den im speziellen Fall zusätzlich erforderlichen Betreuungsaufwand.

Dementsprechend sei von den beantragten Kosten auch keine Haushaltsersparnis oder andere Ersparnis abzuziehen, da es sich ausschließlich um Mehrkosten handle.

Die für das Element der Zwangsläufigkeit vom Gesetz (§ 34 Abs. 3 EStG) verlangten Voraussetzungen seien ebenfalls erfüllt:

Die Bw hätte sich der Belastung aus familienrechtlichen Gründen nicht entziehen können.

Stelle man dagegen auf ihren Sohn ab, so hätte er – wenn er selbst die Aufwendungen zu tragen gehabt hätte – sich der Belastung aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen können, da ja in der speziellen, vom Jugendamt bestätigten Weise betreuungsbedürftig gewesen wäre. Das Jugendamt wäre nicht tätig geworden und hätte nicht einen Großteil der Kosten getragen, wenn die zusätzlichen Betreuungsmaßnahmen nicht erzieherisch notwendig gewesen wären.

Das Finanzamt habe aber das Element der Zwangsläufigkeit ohnedies nicht in Abrede gestellt, weswegen weitere Ausführungen zu diesem Punkt entbehrlich erschienen.

Die Voraussetzungen des § 34 Abs. 7 Z. 4 iVm. Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988 idGF seien somit vollständig erfüllt.

Abschließend verglich die Bw ihre Situation mit ähnlich gelagerten Sachverhalten, bei denen laut Lohnsteuerrichtlinien eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung möglich wäre:

- Kosten für die Unterbringung in einem Alters-(Pflege-)Heim wegen Betreuungsbedürftigkeit, die ein naher Angehöriger als Unterhaltsverpflichteter trage, könnten nach § 34 EStG berücksichtigt werden.

Was für Maßnahmen wegen altersbedingter Betreuungsbedürftigkeit gelte, müsse ebenso für den Fall der speziellen Betreuungsbedürftigkeit eines im bisherigen Familienverband nicht mehr erziehbaren Jugendlichen und die dafür notwendigen Maßnahmen gelten. Ja, es müsse sogar umso mehr für den zweiten Fall gelten, da diese im täglichen Leben seltener vorkomme, damit unüblicher sei und weniger dem Regelfall entspreche und somit das Element der Außergewöhnlichkeit mehr hervorstechte als im Fall altersbedingter Betreuungsbedürftigkeit!

- Im Zusammenhang mit dem Vergleich der Beschäftigung einer Haushaltsgehilfin (Kindermädchen) im Haushalt, wenn kein Ehegatte in der Lage sei, die notwendige Kinderbetreuung zu übernehmen, führte die Bw aus, dass in ihrem Fall genau diese Situation gegeben wäre, dass weder ihr Mann noch sie selbst in der Lage gewesen sei, die notwendige Betreuung (die bei einem Jugendlichen natürlich anders aussehe als bei einem Kleinkind) ohne fremde Hilfe zu bewerkstelligen. Aufgrund dieser speziellen familiären Verhältnisse hätte die Notwendigkeit bestanden, fremde Hilfe in Anspruch zu nehmen. Zur Lösung des Problems wäre – den Erfordernissen der Situation entsprechend – zwar keine Haushaltsgehilfin eingesetzt, sondern im Auftrag des Jugendamtes ein Sozialarbeiter, und die Betreuung wäre zum Teil in einer Zweitunterkunft außerhalb des Familienverbandes erfolgt. In beiden Fällen habe es sich aber um Maßnahmen zur Bewältigung einer im Prinzip gleichgelagerten Notsituation gehandelt. Unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten müssten daher beide Fallkonstellationen gleich zu beurteilen sein.

- Die Erziehung bzw. Betreuung ihres Sohnes sei im Jahr 2004 teilweise in einer Zweitunterkunft erfolgt, also teilweise außerhalb des Familienverbandes. Die Zwangsläufigkeit wäre aufgrund der speziellen familiären Verhältnisse ausnahmsweise gegeben gewesen. (Dies sei auch daraus ersichtlich, dass das Jugendamt die Maßnahmen koordiniert und finanziell mitgetragen habe).

- Die allgemeinen Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung seien in ihrem Fall vorgelegen. Was für die Beaufsichtigung (einschließlich Betreuung) eines Kindes durch eine Tagesmutter oder in einem Kindergarten gelte, müsse ebenso für die notwendige Betreuung eines Jugendlichen durch einen Sozialarbeiter unter den dafür als zweckmäßig erachteten Rahmenbedingungen (Zweitunterkunft) und die dadurch veranlassten Fahrtkosten gelten.

Mit **Vorlagebericht** vom 22. November 2006 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Einen nach telefonischer Urgenz durch den Ehegatten der Bw seitens der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates zwecks Klärung des Sachverhalts ergangenen Vorhalt beantwortete die Bw folgendermaßen:

Zum Ersuchen laut Punkt 1) des Vorhaltes, die Vereinbarung mit der So vom 4.12.2003 vorzulegen, wies die Bw darauf hin, dass sie bei ihren Unterlagen zwei vom 4. Dezember 2003 datierte Schriftstücke finden hätte können, die mit "Niederschrift" bzw. mit "Niederschriftvereinbarung ..." betitelt seien. Diese Schriftstücke übermittelte sie. Dabei handelte es sich zunächst um die "Niederschrift über die Vereinbarung über die Durchführung einer Maßnahme der freiwilligen Unterstützung der Erziehung gemäß §§ 36 und 38 Oö. JWG 1991", die vor der BHY am 4. Dezember 2003 aufgenommen worden war. Danach schloss die Bw als Erziehungsberechtigte mit der Bezirkshauptmannschaft Y folgende Vereinbarung:

"Die BHY gewährt dem mj. D S, geb. 10. Jänner 1987 folgende Maßnahme der Unterstützung der Erziehung:

Sozialpädagogische Einzelbetreuung.

Der Minderjährige wurde am 4. Dezember 2003 angehört. "

Die Niederschrift wurde von der Bw, der Leiterin der Amtshandlung I C und dem mj. D S unterschrieben.

In einer am gleichen Tag aufgenommenen Niederschrift vor der BHY, in der es um die „Sozialpädagogische Einzelbetreuung für D S – Kostenbeitrag durch die Eltern“ ging, gaben Herr Mt und Frau S (Bw) Folgendes an:

"Wir erklären uns bereit zu den Kosten der Einzelbetreuung ein monatliches Entgelt in der Höhe von 180,00 € zu leisten (Höhe der monatlichen Familienbeihilfe). Wobei das Entgelt durch Frau S direkt an die So geleistet wird. Frau S und Herr Mt werden diesen Beitrag dann einvernehmlich untereinander aufteilen, bzw. bei der Höhe des Unterhaltsbeitrages regeln. Bezüglich der Restkosten ersuchen die Eltern um Übernahme durch die Jugendwohlfahrt. " Zum Inhalt der letzten Niederschrift stellte die Bw in ihrer Vorhaltsbeantwortung klar, dass die Kostenbelastung von monatlich 180,00 € letztlich nicht zwischen dem Kindesvater und ihr aufgeteilt, sondern zur Gänze von ihr getragen worden sei. Dieser Beitrag von 180,00 € sei aber nur für 3 Monate zu leisten gewesen. Ab April 2004 habe sie stattdessen betragsmäßig die Kosten für die Wohnung beglichen, die ihrem Sohn ab April 2004 zur Verfügung gestellt worden sei. Dementsprechend sei auf den Abrechnungen der So ab Mai 2004 nicht mehr von einer "Vereinbarung vom 4. Dezember 2003", sondern von einer "Vereinbarung vom März 2004" die Rede. Ein Schriftstück, das diese Vereinbarung bezüglich der Wohnungskosten zum Inhalt habe, befinde sich aber leider nicht in ihren Händen. Die Bw bat, fehlende Schriftstücke beim Jugendamt anzufordern.

Zu Punkt 2., zur Frage, wer letztendlich entschieden hätte, dass ihr Sohn D in einer eigenen Wohnung unterzubringen sei, gab die Bw Folgendes an:

Letztendlich habe sie als alleinige gesetzliche Vertreterin und Obsorgeverpflichtete ihres Sohnes diese Entscheidung getroffen, weil es dazu keine denkbare Alternative gegeben habe. Ihr Sohn D wäre schon immer ein eher schwieriges Kind gewesen. Seit seinem 3. Lebensjahr sei sie Alleinerzieherin gewesen, bis sie im 11. Lebensjahr Ds ihren heutigen Mann kennengelernt und 2 Jahre darauf (1999) geheiratet habe. Mit der Pubertät hätten sich die Schwierigkeiten ihres Sohnes verstärkt; es habe Schwierigkeiten sowohl in der Schule als auch zu Hause und insbesondere zwischen D und seinem Stiefvater gegeben. Im Herbst 2003 sei die Situation zu Hause derart eskaliert, dass ihr Sohn auf seine Bitte und mit ihrem Einverständnis von seinem leiblichen, in Z wohnhaften Vater (Tm Mt) abgeholt und zu sich nach Hause genommen worden sei. Diese Unterbringung sei zunächst als vorübergehende Überbrückung gedacht gewesen, bis sich das soziale Klima zwischen ihrem Sohn und ihr bzw. ihrem Mann wieder bessern würde. Der Großteil von Ds Sachen sei weiterhin in G verblieben, natürlich sei auch sein Zimmer erhalten geblieben und habe sie sich bemüht, mit ihrem Sohn in Kontakt zu bleiben und weiterhin ihrer Obsorgeverantwortung nachzukommen. Um eine Besserung der Situation zu erreichen, habe sie sich auf Anraten des Jugendamtes damit einverstanden erklärt, dass ihrem Sohn ein Betreuer (Herr Hr, ein Sozialarbeiter der So) beigegeben werde, der sich 2- oder 3-Mal pro Woche für einige Stunden mit ihm treffen und vor allem mit ihm reden sollte (siehe Niederschrift vom 4. Dezember 2003). Die So werde, wie sie gehört habe, nur im Auftrag des Jugendamtes tätig; eine Beauftragung durch einen Privaten sei nicht möglich. Das Verhältnis zwischen ihrem Sohn und ihr (bzw. ihrem Mann) hätte sich jedoch trotz der Intervention des Sozialarbeiters nicht wirklich gebessert. Einige Wochen lang habe er mit ihr überhaupt nicht gesprochen; danach seien zeitweise wieder manche Gespräche möglich gewesen, ihr gegenüber meistens aber aggressiv und beleidigend. Mit seinem Stiefvater spreche ihr Sohn bis heute nicht. Unter diesen Umständen habe sie sich auch im weiteren Verlauf des Winters 2003/2004 kein normales familiäres Zusammenleben zwischen ihrem Sohn, ihr und ihrem Mann in G vorstellen können.

Inzwischen sei es aber zwischen D und den Mitgliedern der Familie Mt (Tm sei verheiratet und habe 2 mj. Töchter) ebenfalls zu sozialen Spannungen gekommen. Tm habe schließlich im

Februar 2004 erklärt D nicht mehr länger bei sich beherbergen zu können. Es habe daher eine weitere Lösung gefunden werden müssen. Sie hätte aber keine Lösung gewusst, die ihr einigermaßen erträglich erschienen wäre. Ihren Sohn zu diesem Zeitpunkt wieder zu sich nach G zurückzuholen, hätte zu neuerlichen Eskalationen geführt. Außerdem habe D zu diesem Zeitpunkt partout nicht nach G zurückkehren und sich in den Familienverband einordnen wollen, sondern er habe für sich eine eigene Wohnung gefordert. Im Jänner oder Februar 2004 seien auch wieder Selbstmorddrohungen (wie schon im Jahr 2003) gefallen. In dieser Notsituation wäre vom Jugendamt gemeinsam mit der So folgender Vorschlag unterbreitet worden: Die So sollte für ihren Sohn eine kleine geeignete Wohnung suchen. Die So selbst würde die Wohnung anmieten und ihren Sohn darin unterbringen und (in Absprache mit ihr bzw. gemeinsam mit ihr) betreuen, bis sich entweder das soziale Klima soweit gebessert haben würde, dass D wieder nach G zurückkehren könnte, oder bis er die Volljährigkeit erreicht habe. Dieser Vorschlag wäre ihr vom Jugendamt und der So als einziger, der gegebenen Situation und der Person ihres Sohnes angemessener Ausweg genannt worden. Andere Varianten (wie die Unterbringung in einem Heim für schwer erziehbare Jugendliege oder in einer sozialpädagogischen Wohngemeinschaft) wären vom Jugendamt als weniger zweckmäßig abgelehnt worden. Mangels besserer Alternativen haben sie in den Vorschlag des Jugendamtes eingewilligt.

Zur dritten Frage, in einer Einrichtung welcher Art sich die Wohnung des Sohnes befunden und wie die Organisation der Einrichtung ausgesehen habe, gab die Bw an, dass die Wohnung räumlich nicht in einer Betreuungseinrichtung integriert gewesen sei, sondern es sich um eine knapp 35 m² große Mietwohnung in einem Haus der W (Gemeinnützige Wohnungsgesellschaft der Stadt Z GmbH) gehandelt habe. Die Betreuung durch die So sei in der Art erfolgt, dass der Betreuer ihren Sohn regelmäßig in der Wohnung aufgesucht habe.

Zur Frage 4a), ob der Bedarf der sozialpädagogischen Betreuung und Zuweisung einer eigenen Wohnung in der Person des Jungen begründet gewesen sei, gab die Bw an, dass diese Frage aus ihrer Sicht mit ja zu beantworten sei. Ihres Erachtens habe ihr Sohn zumindest an einer psychischen Störung gelitten bzw. leide zum Teil bis heute noch daran. Auf Grund dieser Störung wäre er nicht im Stande gewesen, sich in einen Familienverband angemessen einzuordnen bzw. wäre er schwer erziehbar gewesen.

Sie selbst sei als klinische Psychologin zwar qualifiziert, Diagnosen psychischer Störungen zu erstellen. Da sie bei ihrem Sohn jedoch persönlich betroffen sei, sei ihr in diesem Fall eine objektive fachliche Diagnose nicht möglich bzw. wäre eine solche unseriös.

Man könne die Situation allerdings auch so sehen, dass sie und ihr Mann mit dem Jugendlichen nicht fertig geworden seien und der Bedarf der sozialpädagogischen Betreuung und Zuweisung einer Wohnung daher in ihrer Person und in der Person ihres Mannes begründet gelegen sei. Sie wisse nicht, wie das Jugendamt diese Zusammenhänge sehe bzw. gesehen habe. Ihres Erachtens müssten aber die beiden möglichen Sichtweisen im Hinblick auf außergewöhnliche Belastungen zum gleichen steuerlichen Ergebnis führen.

Zur Frage 4b), ob irgendwelche medizinische oder psychologische Gutachten bzw. ärztliche Atteste vorlägen, die den besonderen Betreuungsbedarf bestätigten, wies die Bw darauf hin, dass aus den der Finanzbehörde vorgelegten Belegen hervorginge, dass ihr Sohn und sie im Jahre 2004 im Zeitraum von 18. März bis 9. Dezember in psychotherapeutischer Behandlung (siehe Honorarbestätigungen von Frau P) gewesen seien. Damit die Oberösterreichische Gebietskrankenkasse dafür Kostenzuschüsse leiste, müsste die Psychotherapeutin mehrmals ein Formblatt ausfüllen und in Kurzform unter anderem Angaben zu den behandelten psychischen Störungen usw. machen. Die Bw legte hiezu zwei Kopien dieser Formblätter sowie ein Schreiben der Krankenkasse betreffend Bewilligung der Psychotherapie für D vor.

Aus den Bestätigungen/Mag. P geht hervor, dass die Störungen ICD 10 F 91.2, ICD 10 F 91.3 und ICD F 32.0 behandelt worden wären. Mutter und Sohn kämen zur Behandlung

disziplinärer Probleme, Pubertäts- und Loslösungskonflikten. Es gäbe akute Beziehungsstörungen mit schweren disziplinären Ausfällen; Aggressionen; Kontaktstörung. Es sei eine kontinuierliche therapeutische Behandlung erforderlich.

Aus der Bewilligung der Psychotherapie für den Sohn D der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse vom 3. Dezember 2004 geht hervor, dass die Bw einen Kostenzuschuss für die Therapiebehandlungen bei Frau Mag. P erhalten hatte.

Die Bw wies darauf hin, dass aus den Unterlagen zwar nicht ausdrücklich die Notwendigkeit der vom Jugendamt arrangierten Betreuungsmaßnahmen hervorginge, es werde aber eine psychische Störung des Sohnes und eine schwierige soziale bzw. familiäre Situation bestätigt. Zur Diagnose nach "ICD 10" bemerkte sie, dass es sich dabei um die von der Weltgesundheitsorganisation herausgegebene internationale Klassifikation psychischer Störungen handle. Da sie berufsbedingt diesen Kodex in Buchform besitze, lege sie Kopien einiger Seiten mit Markierung der relevanten Stellen ebenfalls bei. Aus diesen Kopien geht hervor, dass es sich dabei um Störungen des Sozialverhaltens handle, konkret um die Störung des Sozialverhaltens bei vorhandenen sozialen Bindungen (F91.2) sowie um die Störung des Sozialverhaltens mit oppositionellem, aufsässigem Verhalten (F91.3).

Die Bw bot außerdem an, sich bei der Psychotherapeutin noch nachträglich um eine separate Bestätigung bemühen zu wollen, falls die vorgelegten Kopien zu Beweis Zwecken nicht ausreichen würden.

Laut Internetseite der Oberösterreichischen Gebietskrankenkasse sei eine Leistungspflicht der Krankenkasse nur dann gegeben, wenn eine psychische Störung vorliege, die als Krankheit anzusehen sei. Durch die Bewilligung seitens der Krankenkasse werde daher das Vorliegen einer solchen Störung bestätigt, die als Krankheit anzusehen sei.

Zur Frage 5), welche Tätigkeit D im berufsgegenständlichen Zeitraum ausgeübt habe, gab die Bw an, dass er im ersten Halbjahr 2004 noch zur Schule gegangen sei. Er habe den zweiten Jahrgang in der HTL Z, Zweig Mechatronik, wiederholt, da er diesen im Juli 2003 mit 7 nicht genügend abgeschlossen hätte. Als er den wiederholten zweiten Jahrgang im Juli 2004 wieder negativ abgeschlossen habe (diesmal mit 6 nicht genügend), habe er seinen Schulbesuch beendet und am zweiten August 2004 eine Lehre für den Beruf Metalltechniker-Blechtechnik bei der Firma LA GmbH in Sg begonnen, wo er bis heute als Lehrling eingestellt sei.

Zu den Fragen 6a und b), wie und durch wen die Betreuung in der Wohnung des Sohnes (Verpflegung, ...) erfolgt sei und wie die Aufteilung der Betreuungspflichten zwischen der Bw und den Sozialarbeitern ausgesehen hätte, führte die Bw Folgendes aus:

Ab April 2004 sollte der Sozialarbeiter (in der Regel Herr Hr, nur bei Verhinderung ausnahmsweise ein Stellvertreter) zweimal pro Woche D in der Wohnung aufsuchen, dort nach dem Rechten sehen und ihn durch Gespräche bei Problemen und Schwierigkeiten aller Art unterstützen. Ihres Wissens sei das von April bis Dezember fortlaufend so geschehen; sie hätte allerdings im Einzelnen keine genaue Kontrolle darüber gehabt.

Darüber hinaus habe sie vereinbart, dass sie ihren Sohn zunächst (also ab April) dreimal in der Woche aufsuche oder mit ihm treffe, sodass an insgesamt fünf Tagen der Woche ein Kontakt mit einem verantwortungsbewussten Erwachsenen gewährleistet gewesen sei. Weil D den Kontakt mit ihr oft abwehren habe wollen und ihr nach einer Anfangsphase drei Besuche pro Woche nicht mehr für erforderlich erschienen, habe sie in den späteren Monaten die Kontaktfrequenz vermindert. Der leibliche Vater habe sich ab April 2004 praktisch nicht mehr an der Betreuung beteiligt (er habe sich allerdings auch vorher nicht viel um seinen Sohn gekümmert, sondern ihn nur in seiner Wohnung geduldet). Ihr Mann habe sich nicht beteiligen können, weil er von D total abgelehnt worden sei.

Zu den einzelnen Obsorgemaßnahmen:

- Ausrüsten der Wohnung mit Einrichtungsgegenständen und Haushaltsinventar: Das sei

durch sie erfolgt.

- *Verpflegung:* In den ersten Wochen sei die Bw mit D gemeinsam einkaufen gegangen und habe versucht, ihm ein sinnvolles Auswählen von Nahrungsmitteln sowie das nötige Einteilen des Geldes zu vermitteln. Anschließend habe sie dem Sozialarbeiter das Geld zum Einkaufen übergeben und der habe die begonnene Aufgabe fortgesetzt. Ab ca. Sommer 2004 habe sie ihrem Sohn von Woche zu Woche einen bestimmten Geldbetrag überlassen und er habe sich nach eigenen Vorstellungen selbstständig versorgt. Ein wenig Kochen und Geschirr Abwaschen habe ihr Sohn schon früher von ihr gelernt und im Prinzip selbst gekonnt.

- *Kontakt mit der Schule und Suche nach einer Lehrstelle:* Dies sollte laut Vereinbarung der Sozialarbeiter übernehmen, habe es aber nur mangelhaft getan. Sie selbst habe ab Frühjahr 2004 die effiziente Suche nach einer Lehrstelle selbst in die Hand genommen.

- *Waschen (und zum Teil Bügeln der Wäsche):* Dies sei zuerst von ihr, dann von der Mutter der Freundin gemacht worden. In der Wohnung habe es keine Waschmaschine gegeben.

- *Anhalten zu Ordnung und Sauberkeit in der Wohnung:* Soweit in Gesprächen möglich, habe sie sich bemüht, ihren Sohn zu Ordnung und Sauberkeit anzuhalten. Dies habe auch der Sozialarbeiter getan. Sie beide hätten aber nur wenig Erfolg gehabt.

- *Putzen der Wohnung:* Das sollte D selbst machen, habe es aber nur dürftig getan. Von Zeit zu Zeit habe sie (zum Teil gegen den Widerstand des Sohnes) einen generellen Wohnungssputz gemacht; der Sozialarbeiter habe keine Putzarbeiten verrichtet.

- *Engagement für persönliche Themen (z.B. Empfängnisverhütung):* Gespräche über diese Themen seien von ihr und dem Sozialarbeiter mit ihrem Sohn geführt worden. Bei ihr habe D weitgehend verweigert. Der Sozialarbeiter hätte diesbezüglich wohl mehr Zugang zu ihrem Sohn gehabt.

- *Übungsfahrten im Rahmen der L17-Führerscheinausbildung:* Diese seien von ihr, wenn es wegen des sozialen Klimas möglich gewesen sei, durchgeführt worden. Oft hätten aber Aggressionen dominiert, sodass sich die Führerscheinausbildung in die Länge gezogen habe.

- *Besuche bei der Psychotherapeutin:* Sie habe ihren Sohn meistens positiv dazu motivieren können, die (teils mit ihr gemeinsam und teils für ihn alleine) vorgesehenen Therapiestunden zu besuchen. Dies sei auch vom Sozialarbeiter unterstützt worden.

- *Einkaufen von Bekleidung:* Sie sei im Jahr 2004 mit D mindestens zweimal Gewand einkaufen gewesen.

- *Zahnarztbesuche zur Kontrolle:* Es sei ihr nicht gelungen, ihren Sohn zu einem Zahnarztbesuch zu bewegen.

Nachträglich bewertete die Bw die sozialpädagogische Betreuung durch die So folgendermaßen:

Der Sozialarbeiter habe zwar nicht alles gemacht und erreicht, was sie sich anfangs erwartet habe. Insbesondere habe er keine solche Einstellungs- und Verhaltensänderung erreicht, die eine Rückkehr nach Hause ermöglicht hätte. Seine wichtige Funktion habe aber sicher daran bestanden, dass er

- 1) bezüglich des eigenständigen Wohnens einen Rahmen festgelegt und überwacht habe;
- 2) ein erwachsener Ansprechpartner gewesen sei, dem sich D mehr anvertraut habe als ihr. Dadurch habe er mit ihrem Sohn Gespräche führen können, die sie wegen Ds Widerstand nicht führen habe können, und er habe ihm so eine psychische Stütze sein können.

Abschließend merkte die Bw an, dass ihres Erachtens die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht davon abhängen könne, in wessen Person der Bedarf begründet gelegen wäre, sondern nur davon, ob sie ihre Obsorgepflicht auch auf eine andere zumutbare Weise habe nachkommen können bzw. ob die Kosten des von ihr beschrittenen Weges als "vom Regelfall abweichende atypische Aufwendungen" zu qualifizieren seien. Diese beiden Fragen seien vor allem zu prüfen.

Die von der ho. Referentin am Telefon erwähnte Judikatur, wonach der Verwaltungsgerichtshof die Kosten eines Senioren für seine Betreuung aus Altersgründen nicht anerkenne, es sei denn, die Betreuung wäre aus medizinischen Gründen indiziert, könne sie nicht nachvollziehen, als Betreuungsmaßnahmen bei Senioren ab einem gewissen Alter

mehr oder weniger dem Regelfall entsprechen würden (und dadurch das Element der Außergewöhnlichkeit fehle oder noch schwach ausgeprägt sei). Sie habe im RIS aber auch keine einschlägige Judikatur hiezu finden können. Dieses sei aber im gegenständlichen Fall auch nicht als Vergleichsmaßstab geeignet, weil die speziellen Betreuungsmaßnahmen bei ihrem Sohn im Jahr 2004 eben keinen Regelfall dargestellt hätten. Es könne daher nicht darauf ankommen, ob sich medizinisch oder psychologisch belegbare Ursachen nachweisen ließen, sondern nur darauf, ob die Maßnahmen – aus welchen (tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen) Gründen auch immer – notwendig gewesen seien. Mit anderen Worten, die Notwendigkeit der Maßnahmen (Zwangsläufigkeit) sei ihres Erachtens nach allgemeinen Erwägungen zu beurteilen und nicht ausschließlich danach, ob sie in einer Krankheit oder psychischen Störung begründet gelegen seien.

Im Rahmen eines Telefonates von 29. Juni 2007 wurde mit der zuständigen Referentin des **Jugendamtes der Bezirkshauptmannschaft Y**, Frau C, Folgendes geklärt:

Sie gab an, dass eine Aktenanforderung des Aktes des Jugendamtes im Wege der Amtshilfe nur teilweise erfolgreich sein könne, da wesentliche Teile (z.B. Berichte des Betreuers über den Zustand des Zöglings) geheim wären.

Ärztliche Gutachten bzw. ähnliche Befunde, die nicht auch Fr. Mag. S hätte, befänden sich ihres Wissens nicht im Akt.

Es wurde aber festgestellt, dass ein Betreuungsbedarf des Jugendlichen (inklusive Unterbringung in einer eigenen Wohnung!) gegeben gewesen sei, wobei dieser Feststellung insofern erhöhter Stellenwert für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit beizumessen sei, als das Jugendamt damit öffentliche Gelder verfügte und insofern auch eine entsprechende Rechtfertigungspflicht bezüglich der Verhängung der entsprechenden Maßnahme bestanden habe. Ein über eine bloße Kostenbeteiligung (wie sie bei gut situierten Eltern, wie im gegenständlichen Fall, verlangt werde) hinausgehender Kostenersatz durch die Eltern sei bei derartigen Erziehungshilfemaßnahmen nicht vorgesehen.

Es wurde vereinbart, dass in einem Ersuchsschreiben konkret formulierte Fragen (samt Bitte um Übermittlung allfälliger diesbezüglicher Unterlagen) gestellt würden, die – soweit möglich – beantwortet würden.

In Beantwortung eines solchen im Amtshilfeweg ergangenen **Ersuchsschreiben** gab die zuständige Referentin des **Jugendamtes der Bezirkshauptmannschaft Y** in ihrem Antwortschreiben vom 5. Oktober 2007 Folgendes an:

Zur Frage 1a), welche Indikatoren für die Vereinbarungen vom 4.12.2003 und März 2004 betreffend die Maßnahmen der "sozialpädagogischen Einzelbetreuung" und in weiterer Folge der Unterbringung des Kindes in einer eigenen Wohnung außerhalb des elterlichen Haushalts maßgeblich gewesen wären, wurde ausgeführt, dass D Unterstützung beim Lernen gebraucht hätte; er sollte lernen Verantwortung für sich und sein Handeln zu übernehmen und seine Freizeit sinnvoll zu gestalten; die familiäre Situation sollte entspannt werden, Gesprächsbasis zwischen D und den Familienmitgliedern sollte wieder verbessert werden; D sollte lernen selbstständig und eigenverantwortlich zu leben, insbesondere habe er Hilfe im Umgang mit Geld und im Hinblick auf die Führung eines Haushaltes benötigt.

Zur Frage 1b) des Amtshilfeersuchens, ob sich aus diesen Indikatoren auf Grund der do. Aktenlage insgesamt zwangsläufig ein Betreuungsbedarf außerhalb des elterlichen Haushaltes durch einen Sozialarbeiter ergeben hätte, führte das Jugendamt aus, dass Voraussetzung für die Gewährung einer Maßnahme durch die Jugendwohlfahrt eine Gefährdung des Kindeswohles sei. Im Rahmen der Maßnahme würden Zielvereinbarungen getroffen um konkrete Veränderungen zu erzielen. Auf Grund der oben angeführten Indikatoren wäre eine regelmäßige Begleitung und Unterstützung von D unbedingt notwendig gewesen. Mit dem Umzug in die eigene Wohnung hätte sich ein

erweiterter Betreuungsbedarf ergeben, da sich zwangsläufig der Unterstützungsbedarf durch die eigenständige Wohnlösung erhöht habe.

Über Ersuchen in Punkt 2 des Amtshilfeersuchens um Übermittlung einer Kopie der Vereinbarung bzw. des Protokolls darüber vom März 2004 wurden die mit der So geschlossenen Vereinbarungen übermittelt. Angemerkt wurde, dass mit der Mutter im März 2004 keine schriftliche Vereinbarung mehr aufgenommen worden sei, da die Maßnahme der Jugendwohlfahrt bereits im Dezember 2003 begründet worden wäre. Die Gesprächsinhalte seien in einem internen Aktenvermerk festgehalten worden.

Aus der **Vereinbarung zwischen der Bezirkshauptmannschaft Y und der So**, vertreten durch Herrn Hr, über die sozialpädagogische Einzelbetreuung vom **4.12.2003** geht Folgendes hervor:

Die Betreuung begann am 4.12.2003, die maximalen wöchentlichen Betreuungsstunden betrugen 8 Stunden. Die Betreuung sollte vorläufig befristet sein mit 4.5.2004. Laut Abänderung/Verlängerung der Vereinbarung über die sozialpädagogische Einzelbetreuung vom 4.5.2004 wurde diese bis 10.1.2005 fortgeführt. Die maximalen wöchentlichen Betreuungsstunden sollten abermals 8 Stunden betragen.

Zu Punkt 3 des Amtshilfeersuchens, in dem um Vorlage allfälliger der do. Entscheidung zur Verhängung der angeführten Maßnahmen (sozialpädagogische Einzelbetreuung, Unterbringung in einer eigenen Wohnung) zu Grunde liegenden medizinischen oder psychologischen Befunde bzw. Stellungnahmen der zuständigen Betreuer gebeten wurde, wurde angeführt, dass im Akt der Jugendwohlfahrt medizinische oder psychologische Befunde **nicht** aufliegen würden.

Der Abschlussbericht des Einzelbetreuers werde beigelegt.

Aus diesem **Abschlussbericht** vom 24.12.2004 des Betreuers, Lw Hr geht Folgendes hervor:

Der Betreuer wies insgesamt auf einen guten Betreuungsverlauf hin und zeigte sich zuversichtlich, dass D sein Leben eigenständig recht gut im Griff haben würde. Zum Aspekt "Wohnen" wurde angeführt, dass D nach Beendigung der Maßnahme die Wohnung als Hauptmieter übernehmen wolle. Die dafür notwendigen Schritte seien bereits unternommen worden. Er wolle diese Wohnung solange beibehalten, bis er sich eine geräumigere (größere) leisten könne.

Zum Aspekt "Schule/Arbeit" wurde ausgeführt, dass D nach seinem Schulausstieg ab 1. August 2004 eine Lehre als Lüftungsspengler mache. Die zum Teil finanzielle Unabhängigkeit wirke sich positiv auf ihn aus. Im Dezember 2004 hätte er die Führerscheinprüfung bestanden. Mit Hilfe seiner Oma und Mutter sei er auf der Suche nach einem geeigneten Auto.

Resümierend hielt der Betreuer fest, dass er den Lauf der Betreuung insgesamt als durchaus erfolgreich sehen würde.

Mit **Schreiben vom 3. Dezember 2007** wurden jene Ermittlungsergebnisse, die sich aus dem Telefon- bzw. Schriftverkehr mit dem Jugendamt ergeben hatten, der Bw zur Stellungnahme übermittelt, nachdem dies ihrem Gatten vereinbarungsgemäß telefonisch angekündigt worden war. Im Rahmen des Telefonates war bereits auf die Bedenken hinsichtlich der Anerkennung der Aufwendungen für die Zweitwohnung sowie die Möglichkeit einer Stellungnahme auf schriftlichem Wege oder im Rahmen einer persönlichen Vorsprache hingewiesen worden.

Mit **Schreiben vom 21. Dezember 2007** äußerte sich die Bw zu den übermittelten Unterlagen folgendermaßen:

In Hinblick auf die im Rahmen des Telefonates vom 3. Dezember 2007 geäußerten Bedenken hinsichtlich der Anerkennung der Aufwendungen für die Zweitwohnung führte die Bw aus, dass ihres Erachtens das Jugendamt die von ihm erbetenen Auskünfte nur oberflächlich erteilt habe. Manche Fragen seien nur ausweichend beantwortet bzw. auf den Kern der Fragen nicht wirklich eingegangen worden. Der Grund der Unterbringung des Sohnes in einer separaten Wohnung ab April 2004 gehe aus den Antworten des Jugendamtes nicht ausdrücklich hervor. Zum Teil würden die Antworten den Eindruck erwecken, als wolle die Referentin dem Jugendamt diesem Thema ausweichen, zum Teil aber auch, als habe sie manche Fragen nicht richtig verstanden. Trotzdem fänden sich in den vorliegenden Unterlagen einige Punkte, aus denen zu schließen sei, dass nicht nur die Betreuung Ds durch einen Sozialarbeiter, sondern auch die Unterbringung in einer separaten Wohnung unvermeidbar gewesen wäre. In diesem Zusammenhang wurde auf die Qualität des Indizienbeweises als Vollbeweis hingewiesen.

*Zum Aktenvermerk über das Telefonat mit der Referentin des Jugendamtes vom 29. Juni 2007, führte die Bw unter Hinweis auf einschlägige Bestimmungen aus, dass sich das Jugendamt nicht gegenüber dem UFS auf eine Geheimhaltungspflicht berufen könne. Soweit die Bedienstete des Jugendamtes die Auskunft über ihr bekannte Tatsachen einschließlich Akteninhalte ohne ausreichende Rechtsgrundlage verweigerte, könne sie über ihre Vorgesetzten, also zB über den Bezirkshauptmann, zur Auskunftserteilung verhalten werden. Aus dem Aktenvermerk ergebe sich aber zumindest ein Indiz dafür, dass nicht nur die Betreuung Ds durch den Sozialarbeiter, sondern auch die Unterbringung in der separaten Wohnung unvermeidbar gewesen sei. **Dieses Indiz werde durch den Umstand erhärtet, dass ihr das Jugendamt vor der Unterbringung Ds in der separaten Wohnung für die Betreuung durch den Sozialarbeiter einen Kostenbeitrag von monatlich 180,00 € auferlegt, ab der Unterbringung jedoch auf diesen Kostenbeitrag verzichtet habe, und zwar mit dem Argument, dass sie ab nun ja die Kosten für die separate Wohnung bezahlen müsse.** Wirtschaftlich gesehen habe damit das Jugendamt auch einen Teil der Wohnungskosten übernommen, denn wenn es nicht zu der Unterbringung in dieser Wohnung gekommen wäre, hätte sie weiterhin für den Sozialarbeiter die 180,00 € pro Monat bezahlen müssen und das Jugendamt wäre um diesen Betrag weniger belastet gewesen. Auch dieser Aspekt sei vor dem Hintergrund der im Aktenvermerk angesprochenen Rechtfertigungspflicht bezüglich der Verhängung der entsprechenden Maßnahme und der Verwendung öffentlicher Gelder bei der Beurteilung der Zwangsläufigkeit zu würdigen. Weitere Indizien, die für die Unvermeidbarkeit und damit Zwangsläufigkeit der separaten Wohnung sprechen würden, ergeben sich aus dem Antwortschreiben des Jugendamtes.*

Zu diesem Antwortschreiben nahm die Bw wie folgt Stellung:

Zu Punkt 1a)

Zwar würden in der Antwort Erfordernisse aufgezählt, die auf einem Großteil aller Jugendlichen zutreffen; indem das Jugendamt aber feststelle, dass diese Erfordernisse im speziellen Fall für die Maßnahme der Jugendwohlfahrt (sozialpädagogische Einzelbetreuung und Unterbringung von D in einer eigenen Wohnung) ausschlaggebend gewesen wären, bringe es implizit zum Ausdruck, dass es eine Bewältigung dieser Erfordernisse im speziellen Fall Ds ohne Beistellung der eigenen Wohnung nicht für möglich gehalten habe (= weiteres Indiz für Zwangsläufigkeit).

Zu Punkt 1b)

Die unbedingte Notwendigkeit der Betreuung durch einen Sozialarbeiter sei bestätigt worden. Auf den anderen Aspekt der Frage, ob auch eine Unterbringung Ds außerhalb des elterlichen Haushaltes unbedingt notwendig gewesen wäre, werde nicht direkt eingegangen. Möglicherweise sei diesbezüglich die Frage von Frau C nicht genau verstanden worden. Es sei aber festgestellt worden, dass durch die Unterbringung in der separaten Wohnung der Betreuungsbedarf (gemeint sei vermutlich durch den Sozialarbeiter) erweitert worden wäre bzw. sich erhöht hätte. Der Umstand, dass das Jugendamt die Kosten auch für diesen erhöhten Betreuungsbedarf getragen und nach den vorliegenden Unterlagen die Unterbringung in der separaten Wohnung jedenfalls befürwortet habe, deute daraufhin, dass

es diese Unterbringung ebenfalls für unbedingt notwendig gehalten habe. Der Ausdruck "Umzug in die eigene Wohnung" sei irreführend. Ihr Sohn habe im April 2004 sein vorheriges Zuhause nicht vollständig aufgegeben und sei auch nicht mit endgültiger Absicht auf Dauer übersiedelt. Man dürfe eigentlich nicht von einer eigenen Wohnung, sondern von einer „separaten Unterkunft/Zweitunterkunft“ sprechen.

Zu Punkt 2)

Warum Frau C trotz ausdrücklichen Ersuchens eine Kopie des erwähnten internen Aktenvermerkes nicht vorgelegt habe, sei ihr unerklärbar.

Zu bemerken sei, dass lt. Vereinbarung vom 4. Dezember 2003 zwischen der BHY und ihr die Maßnahme die Bezeichnung "sozialpädagogische Einzelbetreuung" trage; auch in den Vereinbarungen zwischen der BHY und der sozialen Initiative vom 4. Dezember 2003 und vom 4. Mai 2004 würde dieselbe Bezeichnung verwendet. In ihrer Anfragebeantwortung bezeichne Frau C diese Maßnahme allerdings mit den Worten "sozialpädagogische Einzelbetreuung und Unterbringung von D in einer eigenen Wohnung".

In den schriftlichen Vereinbarungen fände sich keine Konkretisierung, wie die sozialpädagogische Einzelbetreuung im Detail vor sich gehen solle bzw. worin sie im Detail bestünde. Die Antwort zu Punkt 2) und die vorgelegten Schriftstücke legten aber den Schluss nahe, dass bei der Maßnahme "Sozialpädagogische Einzelbetreuung" implizit ua. auch an Möglichkeiten wie die Unterbringung in einer separaten Wohnung gedacht sei, falls dies der Betreuer für zweckmäßig erachte. (Dies stimme auch mit der Erwähnung von Herrn Hr überein, dass die So einige Jugendliche in einer Einzelwohnung betreue, D also kein Ausnahmefall sei, sondern diese Vorgangsweise zum Spektrum der sozialpädagogischen Betreuungsvarianten gehöre).

Zu Punkt 4)

Die Antwort sei insofern zutreffend, als über dieses Thema nicht lange geredet – somit also nicht "diskutiert" – worden wäre. Die Frage einer solchen Unterbringung sei am Jugendamt aber sehr wohl angeschnitten worden. Frau C habe diese Möglichkeit jedoch verworfen und zwar mit dem Hinweis auf Ds relativ vorgerücktes Alter und die hohen Kosten einer solchen Maßnahme. Indem Frau C die erste Frage nach der Diskussion verneint habe, weiche sie einer Antwort auf die Frage nach dem Grund aus, warum Abstand genommen worden sei. (Auch wenn etwas nicht zur Diskussion stehe, gäbe es einen Grund, warum es nicht zur Diskussion stehe).

Ihres Erachtens bestehe aber zwischen der Unterbringung eines schwierigen Jugendlichen in einem Heim oder in einer sozialpädagogischen Wohngemeinschaft und der im Fall ihres Sohnes gewählten Variante der Unterbringung in einer sozialpädagogischen betreuten Einzelwohnung kein prinzipieller Unterschied. Die Zielsetzung bei jeder dieser Maßnahmen sei es, eine anders nicht bewältigbare Problemsituation auf eine solche Weise zu lösen, die dem Wohl des jeweiligen Jugendlichen am ehesten diene. In einem weiteren Sinn verstanden, sei auch eine Einzelwohnung in Verbindung mit der Betreuung des Jugendlichen durch einen Sozialarbeiter eine "sozialpädagogische Einrichtung". (Für diese Sicht spreche übrigens auch der Ausdruck "Zögling" im Aktenvermerk vom 29. Juni 2007).

Zum Abschlussbericht des Betreuers Lw Hr vom 24. Dezember 2004 führte die Bw aus:

Es handle sich um eine etwas einseitige, zum Teil beschönigende und unvollständige Schilderung der Umstände aus rückblickender Perspektive. Problematische Situationen, die während der Betreuungszeit entstanden seien (zB Ds Unehrlichkeit, Schwierigkeiten bei der Lehrstellensuche, etc...) und bei denen es auch zu Missstimmigkeiten zwischen ihr und dem Betreuer bzw. Frau C gekommen sei, würden nicht erwähnt.

Die Gründe, warum D in einer separaten Wohnung untergebracht worden sei, würden im Bericht nicht ausdrücklich genannt. Der Bericht enthalte dazu allerdings einige Andeutungen, die zumindest Indizien seien, wie zB:

"Die Unterstützung bei der Suche nach einer eigenständigen Wohnmöglichkeit wirkte sich noch zusätzlich sehr positiv auf die Beziehung aus. Hier fühlte sich D ganz offensichtlich mit seinen Ängsten und Problemen ernst genommen" (Seite 1).

Es sei von häufigen Konflikten zwischen D und seinen Eltern die Rede.

Es sei von einer Wohnsituation die Rede, die zu lösen gewesen wäre (Seite 2).

Es sei von Konflikten zwischen D und ihr (der Bw) die Rede (Seite 2).

Diese Andeutungen würden den Schluss zulassen, dass eine Konfliktsituation zwischen D und seinen Eltern vorgelegen habe, die aus der Sicht des Betreuers eine andere Wohnform notwendig gemacht habe als die bis März 2004 praktizierten Wohnformen. Aus der erstgenannten Andeutung gehe auch hervor, dass D selbst (im März bis April 2004) eigenständig habe wohnen wollen, weil er das Wohnen bei seiner Mutter oder seinem Vater als zu sehr Problem beladen empfunden und er sich diesbezüglich nur vom Betreuer ernst genommen gefühlt habe.

Hingewiesen wurde nochmals darauf, dass zum Zeitpunkt der Entscheidung für die separate Wohnung im März 2004 aus Sicht der Bw nicht sicher festgestanden habe, wie lange D dort bleiben würde. Die weitere Entwicklung der Dinge (ob D nach wenigen Monaten wieder gänzlich in ihren Haushalt zurückübersiedeln und wie lange die Betreuung durch Herrn Hr fortgesetzt werden würde) sei im Frühjahr 2004 und auch im Sommer noch sehr ungewiss gewesen. Tatsächlich habe D, der Anfang 2004 vehement eine eigene Wohnung für sich gefordert habe, einige Monate später zeitweise auch wieder den Wunsch geäußert, in den Haushalt der Bw zurückzukehren. Ein näheres vernünftiges Gespräch darüber sei mit ihm aber nicht möglich gewesen, weshalb es weiterhin bei der vom Jugendamt und vom Betreuer favorisierten Variante geblieben sei.

In der Folge stellte die Bw einige korrigierende Bemerkungen zum Abschlussbericht des Sozialarbeiters dar, die aber – wie von ihr selbst auch richtig angeführt – auf den gegenständlichen entscheidungsrelevanten Sachverhalt keinen Einfluss hätten.

Zusammenfassend traf die Bw für das gegenständliche Berufungsverfahren folgende Schlussfolgerungen:

Falls der UFS die Zwangsläufigkeit der Unterbringung in der separaten Wohnung nicht schon aufgrund der gegenwärtigen Aktenlage als erwiesen annehme, wären weitere Ermittlungen anzustellen.

Diesbezüglich regte die Bw an, an die BHY ein weiteres Ersuchungsschreiben zu richten und unter Hinweis auf die oben geschilderte Rechtslage bezüglich Amtshilfe und Geheimhaltung und die bisher nur unvollständig erfolgte Amtshilfe – erforderlichenfalls im Wege über den Bezirkshauptmann – um vollständigere Antworten zu bitten. Es wäre dann Aufgabe des Behördenleiters, eine korrekte und vollständige Antworterteilung zu veranlassen oder eine Antwortverweigerung rechtlich nachvollziehbar zu begründen.

Ihres Erachtens sollten der BH folgende Fragen vorgelegt werden:

“a) Warum wurde D ab April 2004 in einer separaten Wohnung untergebracht?

b) Warum blieb D nicht in der Wohnung seiner Mutter oder seines Vaters untergebracht?

c) Warum erfolgte die Betreuung durch den Sozialarbeiter nicht in der Wohnung seiner Mutter oder seines Vaters? Und warum erfolgte diese Betreuung nicht gemeinsam mit zumindest einem Elternteil?

d) War die Vorgangsweise, für D ab April 2004 eine separate Wohnung bereitzustellen, in der damaligen Situation die einzig mögliche und gangbare Vorgangsweise? Oder wäre auch ein anderes Vorgehen möglich und gangbar gewesen?

Falls ja: Welches andere Vorgehen wäre möglich und gangbar gewesen?

Falls nein: Warum wäre kein anderes Vorgehen möglich und gangbar gewesen?

e) Hätte Ds Mutter die Mehrkosten, die für sie durch die eigenständige Wohnlösung entstanden, irgendwie vermeiden können?

Falls ja: Wie hätte sie diese Kosten vermeiden können?”

Die Bw erteilte ausdrücklich ihre Zustimmung, dass diese Fragen von der BHY gegenüber dem UFS vollständig beantwortet würden.

Falls aber der UFS ein solches neuerliches Ersuchen an die BH für unzweckmäßig halten oder dieses Ersuchen wieder zu keinem aussagekräftigen Ergebnis führen sollte, beantragte die Bw, zu den offenen Fragen die nachstehend angeführten Personen persönlich vorzuladen und als Zeugen einzuvernehmen:

- 1) Ihren Ehemann, Mag. BS,
- 2) Herrn Tm Mt (Ds Vater),
- 3) Frau LM (die Ehefrau von Ds Vater),
- 4) Herrn Lw Hr (Sozialarbeiter, der den Sohn betreut habe),
- 5) die Mitarbeiterin des Jugendamtes, Frau I C.

Für den Fall der Behauptung einer Verschwiegenheitspflicht mit Rücksicht auf die Interessen der Bw durch die letztgenannten beiden Zeugen entband sie die Bw ausdrücklich davon. Im Übrigen könnte laut Ansicht der Bw eine Entbindung im Wege über den Bezirkshauptmann versucht werden, da vermutlich kein gesetzlicher Grund vorliege, der eine Verschwiegenheit gegenüber der Abgabenbehörde rechtfertigen würde; insbesondere stehe auch § 9 des OÖ Jugendwohlfahrtsgesetzes einer nicht öffentlichen Zeugenaussage nicht entgegen. Selbstverständlich stehe es dem UFS frei, auch die Bw selbst als Partei einzuvernehmen und sich einen persönlichen Eindruck zu machen. Die Bw bat allerdings darum, sie nicht gemeinsam mit Herrn Hr und Frau C vorzuladen, da sie sich über diese beiden Personen wiederholt habe ärgern müssen und ihr eine Begegnung wenig angenehm wäre.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2008 wurden die Unterlagen des bisherigen Ermittlungsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat dem **Finanzamt** zur Kenntnis- bzw. **Stellungnahme** übermittelt.

Am 25. Februar 2008 wurde seitens der zuständigen Behördenvertreterin des Finanzamtes Folgendes mitgeteilt:

Die Aufwendungen für den „besonderen Erziehungsbedarf“ für den Sohn D könnten aus ihrer Sicht nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 anerkannt werden, da - wie auch in der UFS-Entscheidung RV/0644-G/02 angeführt - die Belastung der Erziehung der Kinder alle Eltern in gleicher Weise treffe und sie nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG werden könne, wenn die Erziehung aus dem Familienverband ausgelagert werde bzw. unter Zuhilfenahme der Jugendfürsorge erfolge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war die Anerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erziehung bzw. Betreuung des Sohnes der Bw als **außergewöhnliche Belastung** strittig.

Nach der allgemeinen Vorschrift des **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss dabei sowohl außergewöhnlich sein (**Abs. 2**) als auch zwangsläufig erwachsen (**Abs. 3**) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (**Abs. 4**).

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

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (**Abs. 3**).

Für **Unterhaltsleistungen** sieht die Bestimmung des **§ 34 Abs. 7 Z 4 leg. cit.**

demgegenüber vor, dass diese nur insoweit abgezogen werden können, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die **beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden**. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall war die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen der Bw für ihren 17-jährigen Sohn (sozialpädagogische Betreuung; Unterbringung in einer Zweitunterkunft) strittig.

In Anbetracht der sich auf Grund der oben zitierten Bestimmungen ergebenden Gesetzeslage war zunächst zu prüfen, ob bzw. inwieweit es sich bei den strittigen Aufwendungen um **Unterhaltsleistungen** im Sinne des § 34 Abs. 7 EStG 1988 handelte.

Zu den Unterhaltsleistungen gehört jedenfalls die Leistung des gesetzlichen Unterhaltes nach den Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB).

Nach **§ 140 ABGB** haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag. Darüber hinaus hat er zum Unterhalt des Kindes beizutragen, soweit der andere Elternteil zur vollen Deckung der Bedürfnisse des Kindes nicht imstande ist oder mehr leisten müsste, als es seinen eigenen Lebensverhältnissen angemessen wäre. Der Anspruch auf Unterhalt mindert sich insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat, oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist.

Gemäß **§ 144 ABGB** haben die Eltern das minderjährige Kind zu pflegen und zu erziehen, sein Vermögen zu verwalten und es zu vertreten; sie sollen bei Ausübung dieser Rechte und Erfüllung dieser Pflichten einvernehmlich vorgehen. Zur Pflege des Kindes ist bei Fehlen eines Einvernehmens vor allem derjenige Elternteil berechtigt und verpflichtet, der den Haushalt führt, in dem das Kind betreut wird.

Die Pflege des minderjährigen Kindes umfasst nach **§ 146 ABGB** besonders die Wahrung des körperlichen Wohles und der Gesundheit sowie die unmittelbare Aufsicht, die Erziehung, besonders die Entfaltung der körperlichen, geistigen, seelischen und sittlichen Kräfte, die Förderung der Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten des Kindes sowie dessen Ausbildung in Schule und Beruf. Das Ausmaß der Pflege und Erziehung richtet sich nach den Lebensverhältnissen der Eltern.

Der Unterhalt, den die Eltern ihren Kindern im Sinne der §§ 140 und 146 ABGB schulden, erschöpft sich somit keineswegs darin, den unterhaltsberechtigten Kindern soviel Geldmittel wie möglich zur Verfügung zu stellen, sondern ist weit umfassender und bildet die Haushaltsführung unter Einschluss der Betreuung der Kinder ebenfalls einen wesentlichen Bestandteil.

Unter Unterhalt ist ergo dessen nicht nur die allgemeine Obsorge, die ein Kind im Rahmen eines Haushaltes im Allgemeinen erfährt, zu verstehen, sondern auch dessen Pflege im Krankheitsfall, die Zubereitung von Nahrung sowie die Instandhaltung, Reinigung und Anschaffung von Kleidung. Der Unterhaltsbegriff des ABGB umfasst aber auch die Unterbringung bei dritten Personen, beispielsweise in einem Kindergarten, einem Hort, bei den (Leih)Großeltern oder einer Tagesmutter. Auf Grund dieser gesetzlichen Basis liegt auch bei der auswärtigen Unterbringung des Kindes wegen dessen Ausbildung Betreuung durch einen Elternteil im Sinne des ABGB vor (Langheinrich/Ryda, Kinder im Steuerrecht, Teil IIa, in: FJ 2005, S. 274).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeuteten diese Ausführungen, dass die Aufwendungen der Bw für die Betreuungsmaßnahmen durch dritte Personen bzw. Unterbringung in einer Zweitunterkunft jedenfalls Unterhaltsleistungen darstellten.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 (siehe obiges Zitat) stellen Unterhaltsleistungen an Kinder (eheliche, uneheliche, geschiedene) grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung dar; sie sind nach § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 vielmehr grundsätzlich mit der Familienbeihilfe und gegebenenfalls mit dem Kinderabsetzbetrag abgegolten. Jedoch sind jene Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, die zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger (= beim zu unterhaltenden Kind) selbst als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren wären.

Im gegenständlichen Fall war daher die Frage zu klären, inwieweit die von der Bw geltend gemachten Aufwendungen bei deren Sohn selbst eine außergewöhnliche Belastung dargestellt hätten.

Fest steht, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen einerseits um Kosten (Selbstbehalt) für sozialpädagogische Betreuung gehandelt hatte; andererseits waren aber vor allem die Kosten der Zweitunterkunft betroffen.

Im gegebenen Zusammenhang drängte sich zunächst die Frage auf, ob es sich bei den gegenständlichen Aufwendungen um **Krankheitskosten** gehandelt haben könnte.

Nach allgemeiner Lehre und Rechtsprechung sind Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, außergewöhnlich und sie erwachsen aus

tatsächlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 21.9.1956, 349/56), sodass diese als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können.

Unter **Krankheit** ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 78 zu § 34, Stichwort „Krankheitskosten“).

Entsprechende **Heilbehandlungs- bzw. Heilbetreuungskosten** sind jedenfalls als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wobei auf Grund der in § 34 EStG geforderten Zwangsläufigkeit auch in diesem Zusammenhang der Nachweis des Vorliegens triftiger medizinischer Gründe für den betreffenden Aufwand erforderlich ist (in diesem Sinne auch Erkenntnis des VwGH v. 25.4.2002, 2000/15/0139, in dem der VwGH zum Nachweis der Zwangsläufigkeit eines Kuraufenthaltes die Vorlage eines **vor** Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem die Notwendigkeit des Aufwandes hervorgeht, verlangte).

Ein entsprechendes Ermittlungsverfahren führte im gegenständlichen Fall zu folgendem Ergebnis:

Die Bw, die selbst Psychologin ist, führte in ihrer Vorhaltsbeantwortung aus, dass ihr Sohn ihres Erachtens unter einer psychischen Störung gelitten hätte, auf Grund welcher er schwer erziehbar und nicht imstande gewesen wäre, sich in einen Familienverband angemessen einzuordnen. Sie räumte aber in diesem Zusammenhang selbst die Möglichkeit einer subjektiven Sichtweise ein und verwies auf die objektive Beurteilung durch das Jugendamt.

Die Bw konnte zwar nachweisen, dass sie und ihr Sohn in psychotherapeutischer Behandlung waren. Ein **vor** der Setzung der entsprechenden Maßnahmen erstelltes ärztliches Attest im Sinne einer ärztlichen Verordnung, die die besondere Betreuung bzw. eine getrennte Wohnsitznahme für medizinisch notwendig erachtet oder angeordnet hätte, konnte sie jedoch nicht vorlegen.

Laut Auskunft des Jugendamtes lagen auch im Akt der Jugendwohlfahrt keine diesbezüglichen medizinischen oder psychologischen Befunde auf. Voraussetzung für die Gewährung einer Maßnahme durch die Jugendwohlfahrt sei vielmehr eine Gefährdung des Kindeswohles gewesen.

Aus der von der Bw vorgelegten Niederschrift über die Vereinbarung zur Durchführung einer Maßnahme der freiwilligen Unterstützung der Erziehung gemäß §§ 36 und 38 OÖ JWG (Oberösterreichisches Jugendwohlfahrtsgesetz) 1991 geht hervor, dass es sich bei den entsprechenden Aufwendungen um solche im Zusammenhang mit **Erziehungshilfemaßnahmen** handelte.

Nach **§ 36 JWG 1991 (Unterstützung der Erziehung)** umfasst die Unterstützung der Erziehung alle Maßnahmen, die im Einzelfall die verantwortungsbewusste Erziehung des

Minderjährigen durch die Erziehungsberechtigten fördern. Die Unterstützung der Erziehung soll vor allem dazu dienen, die Voraussetzungen für die Erziehung des(r) Minderjährigen in der eigenen Familie zu verbessern (Abs. 1).

Zur Erreichung dieses Ziele können unter anderem die Erziehungsberechtigten und der (die) Minderjährige durch Fachkräfte beraten werden (Abs. 2 Z 1 leg.cit.) oder Minderjährige auch außerhalb der Familie begleitend betreut werden (Abs. 2 Z 6 leg.cit.).

Nach **§ 38 JWG 1991** ist dann, *wenn Maßnahmen der Erziehungshilfe zum Wohl des Kindes notwendig und die Erziehungsberechtigten damit einverstanden sind, über die Durchführung der Maßnahme eine schriftliche Vereinbarung zwischen den Erziehungsberechtigten und der Bezirksverwaltungsbehörde abzuschließen.*

Die gegenständlichen Aufwendungen wurzeln also nicht in einem diagnostizierten Krankheitsbild bzw. war Grundlage dieser Aufwendungen nicht ein entsprechender ärztlicher Befund, der die gegebenen Maßnahmen als Heilbehandlungs- oder Heilbetreuungskosten für notwendig erachtete, sondern handelte es sich hiebei um die Erziehungsberechtigte unterstützende Maßnahmen der Erziehung, unabhängig von einem etwaigen Krankheitsbild. Eine Qualifikation der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus dem Titel von Krankheitskosten war daher nicht möglich.

In weiterer Folge galt es zu überprüfen, ob sich eine steuerliche Absetzbarkeit der strittigen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung beim Sohn aus einem **anderen Titel** ergeben hätte können.

Zu diesem Zwecke erschien es sinnvoll, die Aufwendungen je nach Veranlassung in verschiedene Gruppen einzuteilen.

Es waren hier vor allem Aufwendungen im Zusammenhang mit der sozialpädagogischen Einzelbetreuung, von denen die Bw einen Selbstbehalt von 180 € monatlich zu tragen hatte und die nur bis zum Bezug der Zweitunterkunft anfielen, und solchen für die Zweitunterkunft (Kosten der Wohnung) zu unterscheiden:

1) Kosten der sozialpädagogischen Einzelbetreuung:

Bei diesen Aufwendungen handelte es sich um den monatlichen Anteil an den entsprechenden Kosten in Höhe von 180 €, der von der Bw selbst zu tragen war, solange noch keine Wohnungskosten anfielen. Die restlichen Kosten wurden von der Jugendwohlfahrt getragen.

Fest steht, dass es sich bei diesen Kosten um **Betreuungskosten** handelte, hinsichtlich welcher im Zusammenhang mit der Qualifikation als außergewöhnliche Belastung zu hinterfragen war, ob sich diese außergewöhnlich sowie zwangsläufig ergeben hatten.

Das Finanzamt verwies in seiner Bescheidbegründung darauf, dass bei minderjährigen Kindern hinsichtlich der Betreuungsbedürftigkeit generell das Element der Außergewöhnlichkeit fehle,

da alle Kinder dieses Alters ausnahmslos betreuungsbedürftig seien.

Wenn die Bw dem in ihrer Berufungsschrift entgegensetzte, dass die gewöhnliche Betreuung sich bei einem 16-17-jährigen Jugendlichen in der Regel nur noch auf ein gewisses Maß beschränke, so ist diese Argumentation nicht grundsätzlich von der Hand zu weisen.

Das Vorliegen einer Außergewöhnlichkeit war daher im gegenständlichen Fall unter Beachtung der in Lehre und Judikatur dokumentierten allgemein gültigen Ansicht zum Vorliegen eines außergewöhnlichen Betreuungsaufwandes zu würdigen.

Im Verhältnis zu haushaltsangehörigen Kindern hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen seiner Judikatur (VwGH 2.8.1995, 94/13/0207; 16.12.2003, 2003/15/0021) zum Ausdruck gebracht, dass Aufwendungen (in den betreffenden Fällen im Zusammenhang mit einer Haushälterin) auch unter Beachtung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden könnten, wenn diese z.B. wegen Alter oder Krankheit betreuungsbedürftig wären (siehe auch Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 34 EStG 1988 Einzelfälle, Stichwort: Haushaltshilfe-Kinderbetreuung).

Diese Ansicht korrespondiert auch mit seiner Rechtsprechung zur Unterbringung von Pensionisten in einem Pensionistenheim (siehe VwGH 16.12.1987, 86/13/0084), wonach von einer außergewöhnlichen Belastung auch in diesem Zusammenhang nur dann davon ausgegangen werden kann, wenn besondere Aufwendungen abzudecken sind, die durch Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit verursacht werden.

Wie bereits oben erwähnt, war Grundlage für die gegenständlichen Maßnahmen des Jugendamtes nicht eine medizinisch nachgewiesene Krankheit oder Pflegebedürftigkeit, sehr wohl aber ein festgestellter Bedarf an Betreuung.

Wie sich aus den oben zitierten Bestimmungen des ABGB ergibt, legt der Gesetzgeber grundsätzlich den Eltern die Obsorgepflicht für ihr Kind auf. Diese allgemeine Verpflichtung zur Beaufsichtigung ihres Kindes bringt in jedem Fall eine Belastung der Eltern mit sich. Die durch die Kinderbetreuung anfallenden Belastungen sind somit grundsätzlich nicht außergewöhnlich, da sie alle Eltern(teile) treffen und somit eine typische gewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988 darstellen. An dieser Sichtweise ändert sich im Allgemeinen auch dann nichts, wenn die Eltern ihre Obsorgepflichten nicht persönlich erfüllen, sondern ihr Kind in die Pflege dritter Personen übergeben.

Für den Fall, dass durch diese Drittpflege Kosten auflaufen, ist jedoch hinsichtlich deren steuerlicher Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung danach zu unterscheiden, in wessen Interesse die Betreuung durch dritte Personen erfolgt. Liegen für die Fremdbetreuung **berücksichtigungswürdige Gründe in der Person des Kindes** vor, erscheint ein Ausgleich der anteiligen Geldlasten als geboten. Ist die Betreuung durch dritte Personen

jedoch im Interesse der Eltern (des Elternteils) gelegen, haben diese die Aufwendungen selbst zu tragen (Langheinrich/Ryda, Kinder im Steuerrecht, IIa, in: FJ 2005, S. 275).

Solche berücksichtigungswürdigen Gründe lagen nach h.o. Ansicht aber im gegenständlichen Fall vor, wenn das Jugendamt es wegen Gefährdung des Kindeswohles unbedingt für notwendig erachtete, der Erziehungsberechtigten einen sozialpädagogischen Betreuer zur Seite zu stellen.

Es ergab sich dadurch – darin ist der Bw zuzustimmen – aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig eine Belastung, die sich auch für den unterhaltsberechtigten Sohn (eben wegen in seiner Person gegebenen berücksichtigungswürdigen Gründen) selbst ergab.

Eine Außergewöhnlichkeit dieser Belastung war dadurch bedingt, dass die Erziehungshilfe durch den Betreuer zusätzlich zur allgemeinen Erziehung durch die Erziehungsberechtigte (Bw) hinzugetreten war. Die Bw hatte, wie es etwa bei einer Heimunterbringung der Fall ist (so auch im Fall der vom Finanzamt herangezogenen UFS-Entscheidung RV/0644-L/02), ihre grundsätzliche **Erziehungsagenden nicht** durch Übergabe an Dritte **ausgelagert**, **sondern** nur durch eine dritte Person über das gewöhnliche Ausmaß hinaus **ergänzt**.

Während zusätzliche Erziehungshilfen durch Dritte – wie etwa Kindergartenbetreuer(innen), Tagesmütter etc. – in vielen Situationen nicht mehr das Element der Außergewöhnlichkeit in sich bergen, erschien die Außergewöhnlichkeit im gegenständlichen Fall allein schon deswegen manifestiert, dass das Jugendamt eine entsprechende Zwangsläufigkeit bestätigt hatte, was aber nur unter den im Jugendwohlfahrtsgesetz festgelegten Voraussetzungen (Notwendigkeit zur Wahrung des Kindeswohles) und somit nur in Ausnahmefällen (jedenfalls nicht in der Regel!) der Fall sein wird.

Es konnten daher insgesamt jene Ausgaben (Kostenersatz), die die Bw für die Beistellung eines Betreuers zu entrichten hatte, als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

2) Aufwendungen für die Zweitunterkunft:

Ab April 2004 musste die Bw anstatt des Selbstbehaltes im Zusammenhang mit den Kosten für sozialpädagogische Einzelbetreuung die Kosten für die Wohnung begleichen, die ihrem Sohn ab April 2004 zur Verfügung gestellt wurde.

Als Grund für die Inanspruchnahme der Zweitunterkunft führte sie in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 12. Juni 2007 aus, dass, nachdem er auch nicht mehr bei seinem leiblichen Vater habe bleiben können, ihr Sohn partout nicht mehr nach Hause zurückkehren habe wollen (was zu neuerlichen Eskalationen geführt hätte), sondern eine eigene Wohnung gefordert habe.

Die So habe eine solche vermittelt. Dort sollte er durch die Bw und einen Mitarbeiter der So,

der auch bisher schon die sozialpädagogische Einzelbetreuung durchgeführt hatte, betreut werden.

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang zunächst wiederum auf die sich aus den §§ 140ff ABGB ergebende Obsorgepflicht der Erziehungsberechtigten.

Unter allgemeiner Obsorge sind alle jene Leistungen zu verstehen, die Eltern für den Unterhalt und die Erziehung ihrer Kinder aufbringen müssen. Es sind dies Mittel zur Stillung der menschlichen Grundbedürfnisse wie Nahrung, Unterbringung, Kleidung, aber auch Pflege bei Erkrankungen, Erziehung, Ausbildung (Langheinrich/Ryda, Kinder im Steuerrecht, Teil I, in: FJ 2005, S. 230).

Die Unterbringung eines minderjährigen Kindes – üblicherweise im Haushalt der (erziehungsberechtigten) Eltern – ist somit Ausfluss der allgemeinen Obsorgepflicht der Erziehungsberechtigten.

Wenn ein minderjähriges Kind außerhalb des elterlichen Haushalts in einer Wohnung untergebracht wird, so entspricht dies – darin ist der Bw zuzustimmen – nicht einer im täglichen Leben üblichen Erscheinung und kann dieser Situation an sich ein Element der Außergewöhnlichkeit nicht abgesprochen werden.

Es darf jedoch in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass das Merkmal der Außergewöhnlichkeit nicht in Bezug auf die Situation als solche zu prüfen ist.

Vielmehr ist es danach zu beurteilen, **ob die entsprechenden Aufwendungen beim Unterhaltsberechtigten (Sohn) unter Heranziehung der Tatbestandsmerkmale des § 34 Abs. 2 EStG 1988 als außergewöhnlich zu betrachten wären.**

Wie eingangs zitiert, ist eine Belastung gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 dann außergewöhnlich, wenn sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Persönliche Verhältnisse wie etwa das Alter sind vom gegenständlichen Tatbestand nicht umfasst.

Nun ist es aber so, dass Aufwendungen für die Befriedigung des Wohnbedürfnisses (zumindest in dem für die gegenständliche Wohnung monatlich aufgewendeten Ausmaß von ca. 270,00 €/Monat) in der Regel jedem Steuerpflichtigen – egal, welcher Einkommens- oder Vermögensverhältnisse – erwachsen. Es handelt sich hierbei um eines jener Grundbedürfnisse, dessen Befriedigung im Vergleich mit der Mehrzahl der Steuerpflichtigen keinen außergewöhnlichen Aufwand darstellt, sondern dem Regelfall entspricht (in diesem Sinne auch VwGH 22.2.1995, 94/13/0271, 0272, wonach es persönlichem Wohnungsaufwand am Merkmal der Außergewöhnlichkeit nach § 34 EStG fehle). Eine Doppelbelastung mit Wohnungskosten infolge der getrennten Wohnsitznahme ergab sich nur für die Bw als

Unterhaltsverpflichtete, nicht jedoch in der Person des unterhaltsberechtigten Sohnes, auf die aber bei der Prüfung der Außergewöhnlichkeit abzustellen war.

Unterbringungskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, wenn sie – wie der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Unterbringung im Pensionistenheim ausgesprochen hat – im Zusammenhang mit einer Krankheit, Pflege- oder besonderen Betreuungsbedürftigkeit erwachsen (VwGH 16.12.1987, 86/13/0084).

In diesem Fall handelt es sich nämlich nicht originär um Aufwendungen zur Befriedigung der Wohnbedürfnisse, sondern stehen die Unterbringungskosten in untrennbarem Zusammenhang mit Heilbehandlungs-, Betreuungs- oder Pflegekosten, die grundsätzlich als außergewöhnlich einzustufen sind.

Im gegenständlichen Fall waren die Unterbringungskosten außerhalb des elterlichen Haushalts – wie sich aus der Aktenlage ergibt – aber weder originär durch eine durchzuführende Heilbehandlung bedingt (selbst bei „Kurkosten“ wird zumindest eine ärztliche Begleitung und Aufsicht gefordert – siehe Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 78 zu § 34, Stichwort „Kurkosten“) noch durch einen zusätzlichen Pflege- oder Betreuungsbedarf. Es erhöhte sich nämlich weder die Zahl der Betreuungsstunden durch den Sozialarbeiter (jeweils 8 Stunden pro Woche) noch kam eine zusätzliche Betreuung hinzu. Dass die Betreuung durch die Mutter (Bw) im Rahmen ihrer Obsorgepflicht aufwändiger wurde, war durch die Wohnsitznahme außerhalb des elterlichen Haushaltes bedingt; für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung wäre aber umgekehrt eine durch einen zusätzlichen Betreuungsbedarf bedingte Wohnsitznahme notwendig gewesen.

Zum Argument der Bw, dass auf Grund der Übernahme der Wohnungskosten durch sie das Jugendamt von einer Beteiligung (180 €) an den Betreuungskosten abgesehen habe, ist anzumerken, dass ein Verzicht der öffentlichen Hand auf einen Kostenersatz für von ihr übernommene Betreuungskosten nicht dazu führen kann, dass andere Aufwendungen – im konkreten Fall für die Wohnung – in solche als durch die Betreuung verursachte Kosten umqualifiziert werden.

Insgesamt konnte auf Grund obiger Ausführungen den Wohnungsaufwendungen aus der Sicht des Unterhaltsberechtigten sohin keine Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 Abs. 2 EStG 1988 beigemessen werden.

Aber auch am Vorliegen einer **Zwangsläufigkeit** ergaben sich nach ho. Ansicht laut bestehender Aktenlage berechtigte Zweifel. Dies aus folgenden Gründen:

Eine entsprechende Zwangsläufigkeit kann sich grundsätzlich aus rechtlichen, sittlichen oder tatsächlichen Gründen ergeben (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Laut Ansicht der Bw hätte sich ihr Sohn, auf den hier abzustellen ist, der Belastung aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen können, weil er in der speziellen, vom Jugendamt bestätigten Weise betreuungsbedürftig gewesen wäre. Das Jugendamt wäre nicht tätig geworden und hätte nicht einen Großteil der Kosten getragen, wenn die zusätzlichen Betreuungsmaßnahmen nicht erzieherisch notwendig gewesen wären.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Fest steht und wurde dies auch von der Bw in ihrer Berufungsschrift nicht behauptet, dass die Aufwendungen für die Zweitunterkunft bzw. eine Unterbringung außerhalb des elterlichen Haushaltes nicht ursächlich durch eine bestimmte Krankheit indiziert oder durch Pflegebedürftigkeit bedingt waren.

Diesbezüglich konnte laut Aktenlage kein ausreichender Zusammenhang zwischen einer eventuell vorliegenden Krankheit (einer psychischen Störung – wie von der Bw vermutet) hergestellt werden, zumal der Verhängung der entsprechenden Maßnahme keine medizinischen oder psychologischen Befunde zu Grunde lagen.

Aus der Aktenlage ergibt sich aber überdies, dass diese Aufwendungen auch nicht Ausdruck einer besonderen Betreuungsbedürftigkeit des Jugendlichen (eine intensivere Betreuung in einem Heim oder einer sozialpädagogischen Einrichtung wurde vom Jugendamt nicht als zweckmäßig erachtet!), sondern Resultat einer Entscheidung, die sich auf Grund der angespannten Situation innerhalb der Familie, die ein Zusammenleben der beteiligten Familienmitglieder innerhalb des Familienverbandes unvorstellbar erscheinen ließ, ergeben hatte.

Die Entscheidung, angesichts einer solchen Situation eine Zweitunterkunft außerhalb des Familienverbandes zu beziehen, obwohl er auf Grund der bereits zitierten elterlichen Obsorgepflicht nach ABGB für Minderjährige eine Wohnmöglichkeit im elterlichen Haushalt gehabt hätte, hätte aber bei jedem anderen Steuerpflichtigen – so auch beim Sohn der Bw selbst – zu keiner außergewöhnlichen Belastung führen können, sondern wäre als dem Bereich der privaten Lebensführung, der ja die Art und Weise des familiären Zusammenlebens jedenfalls zuzurechnen ist, zuzuordnende Entscheidung zu werten gewesen.

Wie die Bw selbst ausführte, war die Wohnung des Sohnes räumlich nicht in einer Betreuungseinrichtung integriert, sondern handelte es sich dabei um eine knapp 35 m² große Mietwohnung in einem Haus der W. Die Betreuung durch die So wäre in der Art erfolgt, dass der Betreuer ihren Sohn regelmäßig (zweimal pro Woche) in der Wohnung aufgesucht hätte. Sie selbst habe ihren Sohn dreimal pro Woche besucht, später aber ihre Kontaktfrequenz reduziert.

Eine intensivere Betreuung in einem Heim oder einer sozialpädagogischen Einrichtung war vom Jugendamt nicht als zweckmäßig erachtet worden.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass – wie bereits erwähnt – die Vereinbarung betreffend sozialpädagogische Einzelbetreuung von maximal 8 Wochenstunden auch ab Bezug der Zweitunterkunft beibehalten und nicht erweitert wurde (Besuch 2x/Woche). Die getrennte Wohnsitznahme des Jugendlichen wurde folglich laut Aktenlage nicht als Erziehungsmaßnahme festgelegt, sondern war die So insofern nur vermittelnd tätig bzw. bei der Bewältigung der familiären Situation behilflich.

Jedenfalls wurden durch die von der Bw ab April 2004 zu bestreitenden Wohnungskosten keinerlei Betreuungsmaßnahmen abgedeckt, da ja die Betreuung des Sohnes in seinem eigenständigen Haushalt durch die Bw selbst und den Betreuer innerhalb der vom Jugendamt nunmehr zur Gänze bezahlten Betreuungsstunden erfolgte.

Bei den Kosten für die Zweitwohnung handelte es sich damit aber nicht um über die bisher übliche Betreuungsbedürftigkeit des minderjährigen Sohnes hinausgehende Betreuungskosten, sondern um eine für alle Beteiligten optimalere Gestaltung der bisherigen Betreuung.

Folglich konnten aber die Wohnungskosten auch nicht als auf Grund der besonderen Betreuungsbedürftigkeit des Sohnes zwangsläufig erwachsene Kosten qualifiziert werden. Der Argumentation, dass schon allein auf Grund des Umstandes, dass das Jugendamt anteilige Kosten getragen hätte, die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen als erwiesen erachtet werden müsse, kann insofern nicht gefolgt werden, als die Bw die Kosten der Zweitwohnung zur Gänze selbst zu tragen hatte und ein Zuschuss nur bezüglich der tatsächlichen Betreuungskosten, deren Zwangsläufigkeit (wie unter Pkt. 1 dargestellt) nicht angezweifelt wird, geleistet wurde.

Die Bw vermeinte nun, dass der Sachverhalt hinsichtlich der Beurteilung der Zwangsläufigkeit jedenfalls noch ergänzungsbedürftig sei.

Vor allem sei die Anfragebeantwortung durch das Jugendamt nur unvollständig und zum Teil missverständlich erfolgt. Jedenfalls müsste im weiteren Verfahren durch ein weiteres Auskunftersuchen oder entsprechende Zeugen- bzw. Parteieneinvernahmen geklärt werden, dass die getrennte Wohnsitznahme der einzig gangbare Weg für die Bewältigung der Situation gewesen wäre.

Hiezu muss zunächst festgestellt werden, dass sich die obigen Feststellungen zur Zwangsläufigkeit auf dezidierte Aussagen der Bw selbst (D wollte unbedingt eine eigene Wohnung) bzw. eindeutige Äußerungen des Jugendamtes stützt, wobei der Bw zuzubilligen ist, dass der Grund, warum etwa eine andere sozialpädagogische Betreuungseinrichtung nicht zur Diskussion gestanden war, tatsächlich vom Jugendamt nicht im Detail dargelegt wurde. Die von der Bw nachgereichte Begründung, dass wegen Ds vorgerücktem Alter und der hohen

Kosten von einer anderweitigen Unterbringung abgesehen worden war, hat aber nach ho. Ansicht keinen Einfluss auf die Beurteilung der Zwangsläufigkeit.

Vor allem war aber der Umstand, dass die Zwangsläufigkeit nicht das einzige Kriterium war, das im gegenständlichen Fall nicht erfüllt war, ausschlaggebend für die Entscheidung der Behörde, von weiteren umfangreichen Beweisaufnahmen, wie sie von der Bw vorgeschlagen worden waren, abzusehen.

Nach **§ 183 Abs. 3 BAO** *ist von der Aufnahme beantragter Beweise u.a. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen **unerheblich** sind.*

Das Beweisthema, das die Bw durch die von ihr beantragten Beweismittel zu beweisen anstrebte, bestand im Nachweis der Zwangsläufigkeit der separaten Wohnsitznahme durch den Sohn. Die von ihr vorgeschlagenen Fragen bezogen sich darauf, ob und inwieweit sie sich den entsprechenden Aufwendungen entziehen hätte können.

Abgesehen davon, dass nach ho. Ansicht – wie oben erläutert – der Sachverhalt auch in dieser Hinsicht schon hinreichend geklärt erschien, waren jedoch weitere Ermittlungen im Hinblick auf eine Prüfung der Zwangsläufigkeit insofern entbehrlich, als auch eine Bejahung der Zwangsläufigkeit nicht zu einer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung führen hätte können, weil es den Aufwendungen für die Wohnungen – wie oben dargelegt – schon am Element der Außergewöhnlichkeit mangelte.

Das Ergebnis eines aufwändigen weiteren Beweiserhebungsverfahrens hätte sohin zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung führen können und waren die von der Bw angestrebten, zu beweisenden Tatsachen insofern für das gegenständliche Berufungsverfahren unerheblich.

**Den von der Bw in ihrem Schreiben vom 21. Dezember 2007 gestellten
Beweisanträgen konnte daher nicht entsprochen werden.**

Da die Unterhaltsleistungen aus dem Titel der Unterbringung in einer Zweitunterkunft sohin auch beim zu unterhaltenden Sohn selbst keine außergewöhnliche Belastung dargestellt hätten, war gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 die Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen bei der Bw als außergewöhnliche Belastung ebenfalls ausgeschlossen.

Insgesamt konnte von den beantragten Aufwendungen jene Kosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, die tatsächlich durch die erhöhte Betreuungsbedürftigkeit des minderjährigen Sohnes bedingt waren. Jenen Kosten (inklusive Folgekosten wie Fahrten zum Zweitwohnsitz), die nicht Folge einer solchen erhöhten Betreuungsbedürftigkeit waren, musste hingegen die Anerkennung versagt werden:

Von den strittigen Aufwendungen waren daher folgende zusätzlich als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen:

Kostenanteil/Sozialpädagogische Betreuung lt. Rg. V. 31.12.03, 19.2.04, 5.3.04 a 180 €	540,00 €
Fahrtkosten/Besprechungen Jugendamt v. 16.2., 20.3., 28.6. u. 12.10.04 109 km x 0,356 €	38,80 €
Telefonkosten *)	<u>10,00 €</u>
SUMME	588,80 €

*) Hier wurden günstigstenfalls schätzungsweise 2/3 von insgesamt beantragten 15 € in Ansatz gebracht (Gespräche nur im Zusammenhang mit der sozialpädagogischen Betreuung).

Die restlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit der separaten Wohnsitznahme des Sohnes in Höhe von 2.311,01 € konnten – wie oben ausführlich begründet – nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Anzumerken ist an dieser Stelle (obwohl ohne steuerliche Auswirkung), dass die Kostenbeteiligung des Sohnes in Höhe von 600,00 € nach ho. Ansicht nur von den Wohnungskosten abzuziehen war.

Die **Höhe der laut Berufungsentscheidung anzuerkennenden außergewöhnlichen Belastung** errechnete sich dementsprechend folgendermaßen:

Außergewöhnliche Belastung - bereits anerkannt laut Erstbescheid	2.539,51 €
+ Außergewöhnliche Belastung/Betreuungskosten laut Berufungsentscheidung	<u>588,80 €</u>
	3.128,31 €

Gemäß **§ 34 Abs. 4 EStG 1988** *beeinträchtigt eine außergewöhnliche Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie den zu berechnenden **Selbstbehalt übersteigt***. Das bedeutet, dass sie nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Der für das Jahr 2004 auf Grund der Bestimmung des § 34 Abs. 4 EStG 1988 vom Einkommen der Bw errechnete **Selbstbehalt beträgt 4.195,24 €** und stand dieser im gegenständlichen Berufungsverfahren auch nicht in Streit.

Trotz der Anerkennung von zusätzlichen Aufwendungen (Kosten für sozialpädagogische Betreuung) als außergewöhnliche Belastung wurde sohin im gegenständlichen Fall der Selbstbehalt nicht überschritten. Die entsprechenden Aufwendungen konnten demzufolge bei der Berechnung der Einkommensteuer nicht berücksichtigt werden, da die Voraussetzung der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht erfüllt war.

Die Bemessungsgrundlage – das Einkommen – des angefochtenen Bescheides war sohin insgesamt nicht abzuändern und das entsprechende Berufungsbegehren abzuweisen.

Linz, am 6. März 2008