



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., F., F.-Gasse 31/6, vom 10. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 28. April 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2005 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht für seinen zu 100% behinderten Sohn M. Pflegegeld und erhöhte Familienbeihilfe. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 beantragte der Bw. unter anderem die Berücksichtigung von Sonderausgaben in Höhe von 3.416,04 € sowie von Aufwendungen in Höhe von 3.312,07 € (Schulgeld für eine Sonder(Pflege)Schule bzw. Behindertenwerkstätte) als außergewöhnliche Belastung.

Nachdem im Einkommensteuerbescheid vom 28. April 2005 über die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen nicht abgesprochen wurde, beantragte der Bw. in seiner am 10. Mai 2005 eingebrachten Berufung nochmals die Berücksichtigung dieser Kosten. Zudem wurden nunmehr Sonderausgaben in Höhe von 5.840,00 € geltend gemacht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 2005 wurde der Berufung hinsichtlich der beantragten Sonderausgaben stattgegeben. Bezüglich der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen wurde die Berufung mit folgender Begründung abgewiesen:

Werde für ein Kind erhöhte Familienbeihilfe bezogen, so sei ein monatlicher Pauschalbetrag in Höhe von 262,00 € absetzbar. Zusätzlich könnten nicht regelmäßig anfallende Ausgaben (z.B. für Rollstuhl, Hörgerät) sowie das Schulgeld für eine Sonder(Pflege)schule bzw. Behindertenwerkstätte als außergewöhnliche Belastung gewährt werden. Dieser Pauschalbetrag sowie die Kosten der Sonderschule bzw. Behindertenwerkstätte seien allerdings um das erhaltene Pflegegeld zu kürzen. Da gegenständlich das erhaltene Pflegegeld (9.388,80 €) die absetzbaren Aufwendungen ($262,00 \text{ €} \times 12 = 3.144,00 \text{ €} + 3.312,07 \text{ €} = 6.456,07 \text{ €}$) übersteige, würden sich die geltend gemachten Ausgaben bei der Berechnung der Einkommensteuer nicht auswirken.

Am 15. Juli 2005 brachte der Bw. einen Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz ein. In diesem wurde erstmals ausgeführt, bei den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen handle es sich nicht nur um regelmäßig anfallende Kosten für die Behindertenwerkstätte, sondern auch um solche für Therapien, etc.. Diese Kosten seien nicht im jährlichen Pflegegeld in Höhe von 9.388,80 € enthalten, da das Pflegegeld der Pflegestufe V für den tatsächlichen häuslichen Pflegeaufwand berechnet sei. Wäre sein Sohn ganzjährig zu Hause, würde er Pflegegeld der Pflegestufe VII beziehen. Infolgedessen stellten die aufgewendeten 3.312,07 € eine außergewöhnliche Belastung dar.

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.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG dritter Teilstrich EStG 1988 können Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, "Blindengeld" oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können gemäß § 34 Abs. 6 EStG vierter Teilstrich EStG 1988 auch Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Der Bundesminister für Finanzen kann gemäß § 34 Abs. 6 EStG letzter Satz 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.

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001, wird in § 5 Abs. 1 geregelt, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen sind. Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind gemäß § 5 Abs. 3 dieser Verordnung 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.

Bei den Aufwendungen gemäß § 4 dieser Verordnung handelt es sich um nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung. Diese sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. § 1 Abs. 3 der Verordnung regelt, dass die Mehraufwendungen im Sinne des § 4 der Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind.

In Streit steht, ob die vom Bw. aus der Behinderung seines Sohnes resultierenden regelmäßig anfallenden Kosten für eine Behindertenwerkstätte sowie Therapien in Höhe von insgesamt 3.312,07 € ohne Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen steuermindernd berücksichtigt werden können.

Der Bw., der für seinen Sohn erhöhte Familienbeihilfe sowie Pflegegeld bezieht, vertritt die Ansicht, die von ihm gemäß § 5 Abs. 3 der oben zitierten Verordnung über außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen seien nicht im jährlichen Pflegegeld in Höhe von 9.388,80 € enthalten, da das Pflegegeld der Pflegestufe V für den tatsächlichen häuslichen Pflegeaufwand berechnet sei. Wäre sein Sohn ganzjährig zu Hause, würde er Pflegegeld der Pflegestufe VII beziehen. Infolgedessen stellten die aufgewendeten 3.312,07 € eine außergewöhnliche Belastung dar.

Dem Einwand des Bw. ist entgegenzuhalten, dass die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 416/2001, eindeutig festlegt, welche aus der Behinderung resultierende Mehraufwendungen unter Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen und welche ohne Anrechnung steuermindernd berücksichtigt werden können.

So gewährt § 5 Abs. 1 leg.cit. zur Abdeckung sämtlicher durch die Behinderung verursachter laufender Kosten ohne deren tatsächlichen Nachweis einen pauschalen Freibetrag von mo-

natlich 262 Euro. Wird jedoch Pflegegeld bezogen, so ist dieses nach dem klaren Wortlaut dieser Bestimmung von der Summe des möglichen Pauschbetrages in Abzug zu bringen.

Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend ausführt, können allerdings zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 3 leg.cit.

Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte anerkannt werden.

Die Kosten für eine Behindertenwerkstätte bzw. das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule sind steuermindernd aber wiederum nur insoweit zu berücksichtigen, als das nach Abzug des Pauschbetrages gemäß § 5 Abs. 3 leg.cit. verbleibende Pflegegeld diesen Aufwand nicht abdeckt.

Gegenständlich verbleibt nach Abzug des Pauschbetrages von 3.144,00 € ($262,00 \text{ €} \times 12 = 3.144,00 \text{ €}$) ein Pflegegeld von 6.244,80 € (bezogenes jährliches Pflegegeld von 9.388,80 € ($782,40 \text{ €} \times 12$) vermindert um den Pauschbetrages von 3.144,00 € ergibt 6.244,80 €). Da die gesamten seitens des Bw. geltend gemachten Kosten lediglich 3.312,07 € betragen, sind die Aufwendungen für die Behindertenwerkstätte jedenfalls durch das Pflegegeld abgedeckt und können daher auch nicht steuermindernd berücksichtigt werden.

Anders verhält es sich bei den nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung gemäß § 4 leg.cit.. (Arztkosten, Spitalkosten, Therapiekosten, Medikamente, etc.). Diesbezüglich normiert § 1 Abs. 3 leg.cit., dass diese Mehraufwendungen nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind. Voraussetzung für eine steuerliche Berücksichtigung ist aber ein entsprechender Kostennachweis. Der Steuerpflichtige hat zudem allfällige Kostenersätze für die konkrete Heilbehandlung durch Sozialversicherungsträger oder andere Institutionen (wie z.B. private Versicherungen) bekannt zu geben, da insofern keine Belastung des Einkommens des Abgabepflichtigen vorliegt.

Nachzuweisen ist auch die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte Voraussetzung der Zwangsläufigkeit des Erwachsens dieser Aufwendungen. Hierzu ist die Vorlage eines vor deren Inanspruchnahme ausgestellten ärztlichen Zeugnisses, aus dem sich die Notwendigkeit dieser Maßnahmen ergibt, erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleichgehalten werden, wenn zu einer Therapie von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung oder auf Grund beihilfenrechtlicher Bestimmungen Zuschüsse geleistet werden, da zur Erlangung der Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss.

Die Berücksichtigung von Aufwendungen behinderter Personen für Heilbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Abzug des Selbstbehaltes setzt überdies den Nachweis des Zusammenhanges der betreffenden Kosten mit der Behinderung voraus.

Der Bw. hat in seinem Vorlageantrag lediglich angeführt, dass es sich bei den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten in Höhe von insgesamt 3.312,07 € insbesondere um solche für eine Behindertenwerkstätte sowie für Therapien handelt, diese aber weder aufgegliedert noch ihren tatsächlichen Anfall nachgewiesen. Zudem wurden in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung die gesamten als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 3.312,07 € in die Kennzahl 428, in welcher ausschließlich die Schulgeldkosten für eine Sonder(Pflege)Schule bzw. Behindertenwerkstätte anzuführen sind, eingetragen. Dass es sich bei diesen Aufwendungen zumindest teilweise um Therapienkosten handelt (welche unter Kennzahl 471 anzuführen sind) wurde erstmals im Vorlageantrag vorgebracht. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass bei abgabenrechtlichen Begünstigungen, zu denen auch die Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen zu zählen ist, der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund tritt, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt. Es liegt also an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. z.B. VwGH 28.5.1997, 96/13/0110).

Der Bw. wurde daher mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 23. Februar 2006 zur Beantwortung der nachstehenden Fragen und zur Beibringung der folgenden Unterlagen aufgefordert:

- Eingangsrechnungen und Zahlungsbelege bezüglich der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten, soweit es sich nicht um Aufwendungen für die Behindertenwerkstätte handelt.
- Vorlage einer ärztliche Verschreibung der Heilbehandlungen und Angabe, inwieweit die Heilbehandlung mit der Behinderung im Zusammenhang steht.
- Angabe welche Kostenersätze für die konkreten Heilbehandlungen durch Sozialversicherungsträger oder andere Institutionen (wie z.B. private Versicherungen) gewährt wurden.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet. Mangels Beibringung der obig angeführten Belege konnten daher auch keine Therapiekosten berücksichtigt werden.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. Mai 2006