

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Richterin in der Beschwerdesache H. c., Adresse , über die Beschwerde vom 18.11.2013 gegen den Bescheid des Finanzamt FA vom 24.10.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010, St.Nr. xxxx zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensablauf:

Aus der Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2010 des Beschwerdeführers (Bf.) zur Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung für Kinder geht hervor, dass der Bf. für seinen Sohn erhöhte Familienbeihilfe (Punkt 5.5.4) von 1-12/2010 bezieht und eine monatliche pflegebedingte Geldleistung von 94,20 € 12 mal (Punkt 5.5.5.) im Jahr.

Im Punkt 5.5.7. "unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung (zB ärztliche Kosten, Medikamente)" beantragte er die Berücksichtigung von 2.605 € mit handschriftlichen Vermerk auf die RZ 859.

Bei Punkt 5.5.8 "Anstelle der pauschalen Freibeträge werden tatsächliche Kosten geltend gemacht" erfolgte kein Eintrag.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchen vom 26.7.2013 teilte der Bf. schriftlich folgendes mit:

*".... Bei meinem Sohn besteht eine dauerhafte Beeinträchtigung durch Autismus. Seit September 1996 wird für meinen Sohn erhöhte Familienbeihilfe bezogen. Darüber hinaus erfolgt seit 2007 der Bezug von Pflegegeld. Aus steuerlicher Sicht stellt allein der Bezug von Pflegegeld der Stufe 1 eine 100%ige Erwerbsminderung dar. Auf Grund seiner Beeinträchtigung ist er am allgemeinen Arbeitsmarkt nicht einsatzfähig.*

*Zur besseren Einschätzung wird der Sachverhalt ausführlich dargelegt:*

*Nach Beendigung der Pflichtschule (Integrationsklasse mit eigener Zusatzlehrerin) wurde D. von August 2007 bis Dezember 2009 vom Verein Jugend am Werk - Begleitung von Menschen mit Behinderung - betreut. Dieser gemeinnützige Verein ist seit August 2013 offiziell Qualitätspartner im capito Netzwerk. Die "Jugend am Werk Begleitung von Menschen mit Behinderung GmbH" unterstützt Menschen mit Lernschwierigkeiten und Behinderung dabei, einen Arbeitsplatz zu finden.*

*Ziel ist die berufliche Integration. Es gibt verschiedene Projekte, die dafür gestartet wurden. In diesen Projekten gibt es Unterstützung. Zum Beispiel was der richtige Beruf ist oder wie man einen Arbeitsplatz findet. Oder was notwendig ist, damit man in einer Firma arbeiten kann. Es gibt auch eine Beratung für Firmen, die Menschen mit Lernschwierigkeiten und Behinderung bei sich arbeiten lassen möchten.*

*Die Berufsausbildungs Assistenz bietet Unterstützung für Jugendliche mit Benachteiligung oder Jugendliche mit Behinderung, die in einer integrativen Ausbildung sind. Das Jahresgehalt für D. vom Verein Jugend am Werk betrug in den Jahren 2007 725,81 €, 2008 1.800 € und 2009 2.880 €.*

*Seit Februar 2010 ist D. mit Hilfe des Verein I. - Verein für gemeindenahen Psychosozialen Dienst am Nächsten bei der Fa. B. GmbH mit einem Gehalt von monatlich 395 € brutto beschäftigt.*

*Der Verein betreut ein Projekt im Bereich der psychosozialen Versorgung. Eine Region fühlt sich verantwortlich für benachteiligte Menschen und entwickelt neue Modelle der Integration.*

*Das Projekt "Gemeindenaher Integration" wird von der Sozialabteilung des Landes OÖ finanziert. Gemeindenaher Arbeitsintegration ist das Wesen des Projekts.*

*Wesentliche Punkte sind dabei.*

- Arbeitsplatz in der Region
- Bezahlung nach Kollektivvertrag
- sinnvolle Tätigkeit
- Längerfristiger Arbeitsplatz
- integrative Umgebung
- Begleit und Bezugsperson im Betrieb
- Finanzieller Ausgleich für den Betrieb

*Ziel des Vereins ist die gemeinsame Integration von psychosozial benachteiligten Menschen insbesondere im Bereich der Arbeit und des Lebens unter dem Blickpunkt der Nachhaltigkeit. Unter diesem Gesichtspunkt werden gemeinsam jene Schritte erarbeitet, welche zum Erlangen eines Arbeitsplatzes notwendig ist. Dies beinhaltet neben der Arbeitssuche, den Blick auf die gesundheitliche Situation, auf die Wohnsituation, auf die Mobilität, auf die finanzielle Situation oder/und auf die Bildung bzw. Qualifikation*

*des Kunden zu richten. Im Besonderen wird durch Gespräche und Vermittlung von Erfolgserlebnissen versucht, das Selbstwertgefühl der Betroffenen zu steigern.*

*Angebot für Arbeitssuchende:*

- *Unterstützung bei der Arbeitssuche, Bewerbungen und Vorstellungsgesprächen*
- *Arbeitserprobung sobald ein geeigneter Betrieb gefunden wurde*
- *Arbeitsvertrag nach firmeninternen Standards und kollektivvertragliche Entlohnung*
- *Begleitung und Unterstützung während des Arbeitsverhältnisses durch Projektverantwortliche und eine innerbetriebliche Bezugsperson*
- *Bei Bedarf, Beratung und Unterstützung in an deren Lebensbereichen (zB wohnen, finanzielles, Gesundheit und Behörden) bzw. entsprechende Vermittlung*
- *Krisen und Konfliktmanagement.*

*Angebot für die Betriebe:*

- *Beratung und Vermittlung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber*
- *Arbeitserprobung im Betrieb zum gegenseitigen Kennenlernen*
- *Vermittlung der bestmöglichen finanziellen Förderungsmaßnahmen für den Betrieb*
- *Laufende Begleitung des Arbeitsverhältnisses durch projektverantwortliche*
- *Krisen und Konfliktmanagement.*

*Mit Hilfe und durch die zusätzliche Unterstützung vom Verein I. an den Arbeitgeber hat D. bei der Fa B. GmbH die Chance, unter Berücksichtigung seiner speziellen Bedürfnisse und Fähigkeiten, in einem Arbeitsprozess eingegliedert zu werden, der vergleichbar mit einem "von einer Behindertenwerkstätte ausgelagerter Arbeitsplatz" ist.*

*Nach den Lohnsteuerrichtlinien RZ 858 für behinderte Kinder mit erhöhter Familienbeihilfe gilt:*

*Neben dem Freibetrag von 262 Euro bzw. bei Bezug höheren Pflegegeldes ohne Berücksichtigung des Freibetrages sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen:*

- *Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (Rz 850)*
- *Kosten der Heilbehandlung (Rz 851) sowie*
- *das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte*

*Gemäß § 1 Abs. 3 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen sind Mehraufwendungen gemäß § 2, 3, 4, und 5 Abs. 3 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG zu kürzen (betreffend Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeiten in einer Behindertenwerkstätte siehe VwGH 2.2.2010, 2009/15/0026).*

*Mehraufwendungen für den Transport zwischen der Wohnung des behinderten Kindes und der Sonder- bzw. Pflegeschule oder der Behindertenwerkstätte, die wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel anfallen, sind ebenfalls nicht um die pflegebedingten Geldleistungen zu kürzen (VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309).*

*Etwaige Ersatzleistungen für diese Fahrten (zB Heimfahrtbeihilfe, Zuschüsse zum Behindertentransport etc) sind jedoch in Abzug zu bringen. Derartige Zuschüsse wurden nicht bezogen.*

*Die Benützung von Massenverkehrsmittel ist für D. unmöglich. Eine diesbezügliche Bestätigung vom Verein I. liegt vor. D. ist jeweils an 3 Tagen in der Woche für 5 Stunden bei der Fa. B. beschäftigt. Er wird an jenem dieser Arbeitstage mit dem PKW von zu Hause (M.) zur Arbeitsstätte (V.) gebracht und nach Arbeitsende wieder abgeholt. Die Kilometer berechnen sich folgendermaßen: 47 Wochen x 3 Tage x 44 km x = 0,42 € = 2.605,00 €.*

*Ich habe mich bemüht, durch die ausführliche Darstellung des Sachverhaltes Ihnen nahe zu bringen, die Einstufung der Tätigkeit von D. bei der Fa B. nicht als normales Arbeitsverhältnis zu werten, sondern als Art "ausgelagerter Arbeitsplatz" oder andere Form einer Behindertenwerkstätte, zu der die Fahrtkosten lt angeführter Rechtsprechung zweifelsfrei zusätzlich zum pauschalen Freibetrag und unabhängig vom Pflegegeld anzuerkennen sind.*

*Ich ersuche Sie, die mir zwangsläufig erwachsenen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnort und Beschäftigungsstätte als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 anzuerkennen".*

Im Einkommensteuerbescheid vom 24.10.2013 berücksichtigte das Finanzamt außergewöhnlichen Belastungen "Pauschbeträge nach der VO über außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung eines Kindes" in Höhe von -2.013,60 € mit folgender Begründung:

*"Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind durch Gewährung eines Freibetrages (ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten) in Höhe von 262 € monatlich, vermindert um das Pflegegeld, zu berücksichtigen. Durch den Freibetrag sind sämtliche laufende Kosten, die durch die Behinderung verursacht werden, abgegolten.*

*Ihr Sohn sei nicht in einer Behindertenwerkstätte tätig, sondern in einem Arbeitsverhältnis bei der Fa. B. GmbH. Die Fahrten von der Wohnung zur Arbeit stellen keine außergewöhnlichen Belastungen, sondern Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar und sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem Pendlerpauschale abgegolten. Das Pendlerpauschale kann nur bei den Einkünften des Sohnes in Abzug gebracht werden. Erhöhte Fahrtkosten aufgrund der Behinderung sind jedoch durch den Pauschbetrag abgegolten und können nicht zusätzlich berücksichtigt werden".*

Dagegen brachte der Bf. Berufung - eingelangt am 18.11.2013 - ein wegen Nichtanerkennung der ihm erwachsenen Fahrtkosten für die Beförderung seines Sohnes zwischen Wohnort und Beschäftigungsstätte als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die Ausführungen des Bfs im Beantwortungsschreiben (siehe oben Seite 2f) verwiesen.

Ergänzend brachte der Bf. in der Berufung vor:

*"Ihre Begründung im Bescheid vom 24.10.2013, dass Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag allenfalls mit dem Pendlerpauschale bei der Arbeitnehmerveranlagung meines Sohnes zu berücksichtigen wären, möchte ich sagen, dass mein Sohn diese Kosten aus seinem Einkommen nicht begleichen kann und diese Fahrtkosten naturgemäß mir als Elternteil entstehen.*

*Zu ihrer Begründung im Bescheid vom 24.10.2013, dass erhöhte Fahrtkosten aufgrund einer Behinderung durch den Pauschbetrag abgegolten sind und nicht zusätzlich berücksichtigt werden können möchte ich entgegenhalten, dass die Rechtsprechung entgegen ihrer Begründung sehr wohl Mehraufwendungen für den Transport zwischen der Wohnung des behinderten Kindes und der Behindertenwerkstätte, die wegen der Unzumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen, unabhängig vom pauschalen Freibetrag und unabhängig von pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld) anerkannt und verweise auf das VwGH vom 20.5.2010, 2007/15/0309.*

*Ich ersuche Sie, die mir zwangsläufig erwachsenen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnort und Beschäftigungsort als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 anzuerkennen...".*

Aus dem beigelegten Schreiben des Vereins I. vom 26.9.2013 geht hervor, dass der Sohn des Bfs "durch den Verein betreut wird. Seit Februar 2012 arbeitet D. bei der Fa. Druckerei B. in V.. Für den Weg zu seiner Arbeitsstelle benötigt er ständige Begleitung durch seine Eltern".

Aus dem Schreiben "Situationserläuterung zu den Fahrtkosten" vom 30.9.2013 des Bfs geht hervor, dass "mein Sohn D. krankheitsbedingt nicht in der Lage ist, ohne Aufsichtsperson eigenständig den öffentlichen Busverkehr zu seiner Arbeitstelle in V. in Anspruch zu nehmen. Daher bin ich gezwungen meinen Sohn dreimal die Woche mit dem Privat PKW zur Arbeitsstelle zu fahren und nach dem Dienstschluss abzuholen".

Aus dem vorgelegten Dienstzettel vom 19.2.2010 geht folgendes hervor:

*"...Eintritt: 0000*

*Tätigkeiten: Buchbinderei, aushilfsweise auch in anderen Abteilungen*

*Gehalt: monatlich 395 € Kollektivvertragliche Einstufung Lohntabelle für das graphische Gewerbe, Buchbinderhelfer, Lohngruppe A.*

*Kündigungsfristen: Fristen lt. Kollektivvertrag zum Monatsende möglich*

*Urlaubsanspruch: jährlich 5 Wochen lt. Kollektivvertrag*

*Betriebsvereinbarung:*

*Arbeitszeit: wöchentlich 3 Tage =12 Stunden und zwar Montag bis Mittwoch 8-12 Uhr*

*Überstunden: der Dienstnehmer erklärt sich zur Überstundenleistung bereit, wenn diese von der Betriebsleitung gefordert wird*

*Dienstverhältnis: 4 Wochen Probezeit, danach unbefristet*

*Mitarbeitervorsorgekasse: Der AG leistete Beitragszahlungen in nachstehende Mitarbeitervorsorgekasse....*

*Der Kollektivvertrag liegt im Büro auf...".*

Dieser Dienstzettel wurde vom Sohn des Bf. und der Firma unterzeichnet.

In der Folge wurde die Berufung gegen die Einkommensteuer 2010 mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.2.2014 als unbegründet abgewiesen mit der Begründung:

*"Sie beziehen für ihren Sohn die erhöhte Familienbeihilfe. Ihr Sohn bezog im Jahr 2010 Pflegegeld und nichtselbständige Einkünfte aus seinem Dienstverhältnis bei der Fa. B. Druck GmbH; es handelt sich laut den vorgelegten Unterlagen um ein unbefristetes Dienstverhältnis.*

*Die Mehraufwendungen für ihren unterhaltsberechtigten Sohn, für den gem. § 8 Abs. 4 FLAG erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind durch die Gewährung eines Freibetrages gem. § 5 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl Nr 303/1996 idG ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten in Höhe von 262 € monatlich, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen (VwGH 26.9.2000, 99/13/0190).*

*Neben dem Freibetrag von 262 € bzw. bei Bezug höheren Pflegegeldes ohne Berücksichtigung des Freibetrages sind im nachgewiesenen Ausmaß nur die folgenden Aufwendungen zu berücksichtigen:*

- nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen zB Rollstuhl, Hörgerät)
- Kosten der Heilbehandlung (Arztkosten, Spitalskosten etc) und
- das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt.

*Nach dem Erkenntnis des VwGH 2007/15/0309 vom 20.5.2010 sind auch Mehraufwendungen für den Transport des behinderten Kindes zwischen Wohnung und der Sonder Schule bzw. Pflegeschule oder der Behindertenwerkstatt nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen und anzuerkennen.*

*Ihr Sohn ist aber weder in einer Sonder- bzw. Pflegeschule noch in einer Behindertenwerkstatt untergebracht, sondern arbeitet seit 0000 bis laufend als teilzeitbeschäftiger Arbeiter bei der Fa. B. Druck GmbH und wird nach dem Kollektivvertrag entlohnt. Die Aufwendungen für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte Ihres Sohnes können nicht als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG*

1988 anerkannt werden, sondern sind bei ihren Sohn Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988.

In der Folge beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verweist diesbezüglich auf die Begründung in der Beschwerde vom 18.11.2013.

*"Zusätzlich möchte ich darauf hinweisen, dass in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung durch das Finanzamt die Fahrtkosten im Grunde deswegen abgelehnt wurde, weil D. nicht in einer Behindertenwerkstatt oder Sonder- bzw. Pflegeschule untergebracht war, sondern als ganz "normaler teilzeitbeschäftiger Arbeiter mit Kollektivvertragsentlohnung".*

*Wie in meiner Beschwerde vom 18.11.2013 bereits dargelegt, muss das Dienstverhältnis vom Sohn auch unter dem Aspekt berücksichtigt werden, dass er aufgrund seiner Beeinträchtigung zu den normalen Bedingungen ganz sicher nicht im allgemeinen Arbeitsmarkt einsatzfähig ist. Aus dem Schreiben vom 26.9.2013 des Vereins geht hervor, dass er durch diesen Verein betreut wird und über diesen Verein eine Beschäftigung erlangt hat und für den Weg zu seiner Arbeitsstelle die ständige Begleitung durch seine Eltern benötigt. Für die Firma B. ist D. ein Arbeitnehmer, dessen Anstellung zusätzlich vom Verein I. finanziell unterstützt wird, also kein "gewöhnliches" Arbeitsverhältnis im herkömmlichen Sinn.*

*Ohne diese Vermittlung, Betreuung und auch zusätzliche finanzielle Unterstützung durch den Verein hätte er diese Arbeit nicht bekommen. Die Einstufung der Tätigkeit ist nicht als normales Arbeitsverhältnis zu werten, sondern als ausgelagerter Arbeitsplatz oder "andere Form einer Behindertenwerkstatt".*

Ein Vertreter des Vereins I. gab der Richterin in dem am 2.2.2017 geführten Telefonat folgendes an:

*"Der Verein betreut die Personen die Probleme haben, hilft Ihnen einen Arbeitsplatz zu bekommen, hilft Bewerbungen schreiben bzw. betreut sie im gesamten Prozess mit den Firmen. Seine Leistungen sind grundsätzlich kostenlos.*

*Er leistet zu den einzelnen Arbeitsverhältnisse Zuschüsse (derzeit bekommen 23 Personen Zuschüsse, die direkt an die Unternehmer gehen und die Kooperationsverträge werden zwischen den Firmen und den Verein geschlossen). Es geht so vor sich, dass zu Beginn geschaut wird wie leistungsfähig diese Person ist, und nach dieser Leistungsfähigkeit richtet sich der Zuschuss an die Firma. (max. 558 € für ein Vollzeidienstverhältnis). Es gibt dann immer wieder Überprüfungen und dann wird der Zuschuss angepasst. Ziel ist es, dass das Arbeitsverhältnis erhalten bleibt.*

*Es handelt sich um alles kollektivvertragliche Verhältnisse die zwischen den Unternehmen und der einzelnen Person abgeschlossen werden, und die vom Verein (wenn sie es wollen) auch betreut werden. Man arbeitet quasi miteinander und versucht die Probleme zu beseitigen. Der einzelne bekommt den kollektivvertraglich vereinbarten Lohn von der Firma ausbezahlt, es handelt sich dabei um ein normales Arbeitsverhältnis".*

Die Richterin ersuchte den Bf. in dem am 8.2.2017 geführten Telefonat Unterlagen wie etwa Sachverständigen Gutachten, Pflegegeldbescheid und Behindertenausweis zu übermitteln. Im Gespräch gab der Bf an, dass kein Behindertenausweis vorliegt.

In der Folge übermittelte der Bf. mittels E-Mail vom 15.2.2017 seine Stellungnahme und die Dokumente, aus der folgendes hervorgeht:

**"1) Zur erhöhten Familienbeihilfe:**

**Voraussetzungen:**

- Der Grad der Behinderung des Kindes beträgt mindestens 50% oder
- das Kind ist dauerhaft außerstande, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen.

**Arbeitsversuch gemäß § 8 Abs 4 6a FLAG:**

*Wenn bei einer Person mittels Sachverständigengutachtens eine dauernde Erwerbsunfähigkeit (als Dauerzustand) festgestellt wurde und Anspruch auf erhöhte Familienbeihilfe besteht, diese Person dann einen Arbeitsversuch übernimmt, wobei in der Folge das Einkommen die im § 5 Abs 1 normierte Einkommensgrenze (ab 1. Jänner 2011 gilt ein Grenzbetrag von 10.000 €) übersteigt, besteht für dieses Jahr kein Anspruch auf die Familienbeihilfe; fällt das Einkommen in einem nachfolgenden Kalenderjahr wieder unter die genannte Grenze, kann der Anspruch wieder auflieben. Die Partei muss einen neuen Antrag einreichen; wenn die Erwerbsunfähigkeit gem. § 2 Abs. 1 lit c als Dauerzustand festgestellt wurde, ist kein weiteres Sachverständigengutachten erforderlich. Bei meinem Sohn D. wurde eine 50 Prozent Behinderung und auch eine Erwerbsunfähigkeit (als Dauerzustand) von Seiten des Sozialministeriumsservices (vormals Bundessozialamtes) festgestellt. Die Einkünfte aus seinem Arbeitsverhältnis bei der Fa B. Druck GmbH liegen weit unter der im § 5 Abs 1 normierten Einkommensgrenze, sodass ein Weiterbestehen des Anspruches auf erhöhte Familienbeihilfe gegeben ist.*

**2) Fahrten zum Arbeitsplatz:**

*Die Einstufung der Tätigkeit von D. bei der Fa B. könnte man als eine Art "ausgelagerter Arbeitsplatz" oder andere Form einer Behindertenwerkstätte" werten, da die Anstellung von D. von nur durch die vom Verein I. getätigten finanzielle Unterstützung an den Arbeitgeber Fa B. möglich war und ist, also kein "gewöhnliches" Arbeitsverhältnis im herkömmlichen Sinn. Mehraufwendungen für den Transport zwischen Wohnung des behinderten Kindes und der Behindertenwerkstätte, die wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel anfallen, sind nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen. Aufgrund der Beeinträchtigung von D. ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich.*

*Die pflegebedingten Geldleistungen kürzen diese Kosten nicht."*

Aus dem beigelegten Fach/ Ärztlichen Sachverständigengutachten vom 1.3.2004 ergibt sich im wesentlichen folgendes:

**".....Diagnose (n):**

*Autismus, Teilleistungsschwäche*

*Richtsatzposition: 585 GdB 50% ICD: F 84.1*

*Rahmensatzbegründung:*

*Mittlerer RS, entsprechend der Leistungsschwäche, der Unselbstständigkeit und Unberechenbarkeit.*

*Gesamtgrad der Behinderung: 50% voraussichtlich mehr als drei Jahre anhaltend.*

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

Aus der Verständigung vom Ergebnis der Beweisaufnahme vom 8.3.2012 und dem vorgelegten Bescheid vom 10.4.2012 der Bezirkshauptmannschaft V. geht spruchgemäß hervor, dass "dem Antrag des D. H. (Sohn des Bf) vom 11.8.2011 auf Gewährung einer Hauptleistung gem § 11 Abs. 2 Z 4 Oö ChG in Form von Arbeitsbegleitung stattgegeben wurde. Unter Zugrundelegung des Ermittlungsverfahrens wurde ihm die Hauptleistung Arbeitsbegleitung ab 1.9.2011 durch den Verein I. gewährt" mit der Begründung:

*Gemäß § 11 Abs. 2 Z 4 Oö ChG sind leistungsempfangende Personen für die Hauptleistung Arbeitsbegleitung nach Maßgabe der Bestimmungen des Oö ChG Menschen mit Beeinträchtigung gem. § 2 Oö ChG, die einer Tätigkeit nachkommen wollen und für die jedoch andere Formen von Arbeitsangeboten, wie insbesondere das Angebot am allgemeinen Arbeitsmarkt nicht im vollen Umfang geeignet sind bzw. für welche die Hauptleistungen Berufliche Qualifizierung gem § 11 Abs. 2 Z 1 Oö ChG, die geschützte Arbeit gem. § 11 Abs. 2 Z 2 Oö ChG und Fähigkeitsorientierte Aktivität gem. § 11 Abs 2 Z 3 Oö ChG nicht geeignet sind.*

*Die Hauptleistung Arbeitsbegleitung kann ab der Beendigung der Schulpflicht beantragt werden....*

*...Eine Stellungnahme innerhalb der gesetzten Frist wurde nicht eingebbracht.*

*Die persönlichen Voraussetzungen gem § 4 Oö ChG für die Inanspruchnahme einer Leistung nach dem Oö ChG sowie die Voraussetzungen für die Gewährung einer Leistung nach § 11 Abs. 2 Z 4 Oö ChG wurden geprüft und werden erfüllt.*

*Es war daher eine Hauptleistung gem § 11 Abs. 2 Z 4 Oö ChG in Form der Arbeitsbegleitung spruchgemäß zu gewähren.*

*Gem § 20 Abs. 4 Z 1 lit c Oö ChG sind für die gewährte Leistung keine Beiträge zu leisten".*

Aus dem Schreiben des Finanzamtes vom 10.10.2017 geht folgendes hervor:

*" Der Abgabepflichtige vertritt wie schon in der Bschwerdeschrift die Ansicht, dass die Einstufung der Tätigkeit seines Sohnes D. bei der Fa B. als eine Art "ausgelagerter Arbeitsplatz" oder "andere Form einer Behindertenwerkstatt" zu werten sei, da die Anstellung nur durch die vom Verein I. getätigten finanzielle Unterstützung an*

den Arbeitgeber Fa. B. möglich gewesen war und sei, also "kein gewöhnliches" Arbeitsverhältnis im herkömmlichen Sinn vorläge. Aufgrund der Beeinträchtigung des Sohnes sei die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich. Die pflegebedingten Gelsleistungen würden diese Kosten seiner Meinung nach nicht kürzen.....

1. Betreuung des Sohnes des Abgabepflichtigen durch den Verein I.:

1.1. Rechtsgrundlage für die Arbeitsbegleitung durch den Verein im OÖ Chancengleichheitsgesetz lt. Bescheid der BH V.,

§ 11 Abs. 2 Z 4 Oö iVm § 11 Abs. 1 Oö Chancengleichheitsgesetz lautet:

1) Menschen mit Beeinträchtigungen sind Maßnahmen der Arbeit und fähigkeitsorientierte Aktivität zu leisten, um ihnen einen angemessenen Arbeitsplatz sowie die Erhaltung und Weiterentwicklung ihrer Fähigkeiten durch entsprechende Aktivität zu ermöglichen.

2) Als Maßnahmen nach Abs. 1 kommen insbesondere in Betracht:

1....

2....

3....

4. Arbeitsassistenz und Arbeitsbegleitung;

5....

3) Der Umfang der Ansprüche nach 1 und 2, insbesondere das Höchstausmaß der Maßnahme der Arbeit und fähigkeitsorientierten Aktivität und die zeitliche Befristung, deren Inanspruchnahme, können durch Verordnung der Landesregierung festgelegt werden. Dabei ist auf die jeweilige Art der Maßnahme der Arbeit und fähigkeitsorientierten Aktivität Bedacht zu nehmen.

1.2. Tätigkeitsbereich des Vereins I.:

Zur Tätigkeit des Verein I. ist zu ergänzen, dass aus den Ausführungen des Abgabepflichtigen in seiner Ergänzung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 und der Beschwerdeschrift zu ersehen ist, dass der Verein I. - Verein für gemeindenahen psychosozialen Dienst am nächsten im Rahmen des Projekts "Gemeindenaher Arbeitsinteraktion" von der Sozialabteilung des Landes OÖ finanziert (wird), dessen wesentliche Punkte sind:

- Arbeitsplatz in der Region
- Bezahlung nach Kollektivvertrag
- sinnvolle Tätigkeit
- Längerfristiger Arbeitsplatz
- integrative Umgebung
- Begleit und Bezugsperson im Betrieb
- Finanzieller Ausgleich für den Betrieb

Ziel des Vereins ist offensichtlich ausschließlich die gemeindenaher Integration von psychosozial benachteiligten Menschen insbesondere im Bereich der Arbeit und des Lebens.

Laut Homepage des Vereins liegt der Schwerpunkt der Unterstützungsmaßnahmen in der ganzheitlichen Betrachtung des Menschen:

"Im Sinne der Salutogenese nach Aron Antonnovsky führt dabei die Blickrichtung auf die gesund erhaltenen Faktoren zu einer Betonung der präventiven Maßnahmen. Dabei stehen die Berücksichtigung des Lebenskontextes und die Aktivierung von Ressourcen im Vordergrund. Unter diesem Gesichtspunkt werden gemeinsam mit dem Kunden jene Schritte erarbeitet, welche zum Erlangen eines Arbeitsplatzes notwendig sind. Dies beinhaltet neben der Arbeitssuche den Blick auf die gesundheitliche Situation, auf die Wohnsituation, auf die Mobilität, auf die finanzielle Situation oder/und auf die Bildung bzw. Qualifikation des Kunden zu richten. Im Besonderen wird durch Gespräche und Vermittlung von Erfolgserlebnissen versucht, das Selbstwertgefühl der Betroffenen zu steigern.

Das Angebot für Arbeitssuchenden wird beschrieben wie folgt:

- Unterstützung bei der Arbeitssuche, Bewerbungen und Vorstellungsgesprächen
- Arbeitserprobung sobald ein geeigneter Betrieb gefunden wurde
- Arbeitsvertrag nach firmeninternen Standards und kollektivvertragliche Entlohnung
- Begleitung und Unterstützung während des Arbeitsverhältnisses durch Projektverantwortliche und eine innerbetriebliche Bezugsperson
- bei Bedarf Beratung und Unterstützung in anderen Lebensbereichen (zB wohnen, Finanzielles, Gesundheit, Behörden...) bzw. entsprechende Vermittlung
- Krisen- und Konfliktmanagement.

Beweis: Homepage

Angaben dazu, wie der Kooperationsvertrag des Vereins I. mit dem Arbeitgeber des Sohnes geregelt ist, gibt es bisher ebensowenig, wie eine genaue Beschreibung, worin die nach der Einstellung erfolgte Arbeitsbegleitung konkret im Fall H. besteht.

Da der zur Stellungnahme übermittelte Aktenvermerk mit den oben angeführten aufgezeigten Homapageangaben in Bezug auf die Feststellungen über eine kollektivvertragliche Entlohnung und das Eingehen eines normalen Arbeitsverhältnisses deckt, erübrigen sich weitere Ausführungen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass der für den Sohn des Abgabepflichtigen tätige Verein I. sich vorwiegend mit der Integration von Behinderten in den Arbeitsmarkt und auf Wunsch mit deren Unterstützung in anderen Lebensbereichen befasst. Es handelt sich um keinen Verein, der therapeutische oder medizinische Leistungen anbietet, noch betreibt er selbst Behinderteneinrichtungen wie eine Behindertenwerkstatt noch fördert er solche.

2. Erwägungen des Finanzamtes zur vorgebrachten Behauptung der Vergleichbarkeit des Dienstverhältnisses des Sohnes mit einer Behindertenwerkstatt:

1. Auswertung des Dienstzettels des Sohnes H. D.:

*Im Akt findet sich der Dienstzettel des Sohnes H. D. mit der Arbeitgeberin Fa. B. Druck GmbH. Demnach ist der Sohn am 0000 in das Unternehmen eingetreten und in der Buchbinderei, aushilfsweise auch in anderen Abteilungen, tätig. Das Gehalt beträgt monatlich 395 € und die Auszahlung erfolgt jeweils zum Monatsende im Nachhinein. Die kollektivvertragliche Einstufung erfolgt nach der Lohntabelle für das Graphische Gewerbe, Buchbinderhilfe, Lohngruppe A. Der Urlaubsanspruch beträgt jährlich 5 Wochen (lt. Kollektivvertrag). Die wöchentliche Arbeitszeit beträgt 3 Tage = 12 Stunden und zwar von Montag bis Mittwoch 8-12 Uhr. Der Dienstnehmer erklärte sich zur Überstundenleistung bereit, wenn diese von der Betriebsleitung gefordert wird. Nach einer Probezeit von vier Wochen ist das Dienstverhältnis unbefristet.*

*Festgehalten wird, dass sich nach den Darstellungen des Abgabepflichtigen und den Ermittlungen der Richterin der Verein I. in keiner Weise im Bereich der Heilbehandlung betätigt, sondern sich ausschließlich mit der Vermittlung von kollektivvertraglich entlohnnten Arbeitsplätzen beschäftigt.*

*Auch die Rechtsgrundlage für die mit dem Bescheid der BH V. (10.4.2012) gewährte Leistung "Arbeitsbegleitung" betrifft ausschließlich die Integration der beeinträchtigten Menschen in den Arbeitsmarkt. Zwar ist von diesem Bescheid das Veranlagungsjahr 2010 noch nicht betroffen, dennoch passt auch diese Rechtsgrundlage in das Gesamtbild des dargestellten Sachverhalts.*

## *2. Abgrenzung zur Behindertenwerkstätte:*

*§ 5 Abs. 3 der VO außergewöhnliche Belastungen BGBI Nr. 303/1996 idF BGBI II Nr. 91/1998 lautet:*

*"Zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 sind auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen".*

*Aus Band 2 des Berichts der Volksanwaltschaft an den Nationalrat und Bundesrat 2014 Tz 2.4.2.4. kann sehr gut ersehen werden, wie sich die Beschäftigung von Behinderten in einer Behindertenwerkstätte gestaltet:*

*"Die Kommissionen absolvierten zahlreiche Besuche in Tagesstrukturen und Werkstätten für Menschen mit Behinderungen. In diesen Einrichtungen sind Menschen tätig, deren Leistungsfähigkeit gemäß österreichischem Sozialversicherungsrecht zwischen sehr gering bis knapp unter 50% derjenigen eines nicht behinderten Menschen reicht. Unabhängig vom Umfang der Arbeitsleistungen der einzelnen Betroffenen gelten solche Beschäftigungen nicht als Arbeitsverhältnisse. Nach derzeitiger Rechtsprechung liege die Tätigkeit in erster Linie im Interesse der Beschäftigten zu arbeiten und diene der "Erziehung" und "Behandlung".*

*Die Betroffenen sind deshalb nicht aufgrund ihrer Tätigkeit sozialversichert. Sie erwerben keine selbständigen Pensionsansprüche. Andere Versicherungsleistungen erhalten*

*sie aus Ansprüchen der Mindestsicherung, aus einer Waisenpension etc. Für ihre Arbeit erhalten sie keine sozialversicherungsrechtliche Entlohnung, sondern lediglich Taschengelder in einer Höhe von durchschnittlich ungefähr 65 € pro Monat. Die Kriterien für die Berechnung der Höhe des Taschengeldes sind oftmals intransparent und jedenfalls nicht einheitlich....".*

*Auf den gegenständlichen Beschwerdefall bezogen ergeben sich aufgrund der zitierten gesetzlichen Grundlagen folgende Schlussfolgerungen:*

*Während in einer Behindertenwerkstätte beschäftigte Menschen nicht in einem Arbeitsverhältnis stehen und selbst nicht sozialversichert sind, weil die Versicherung über die Eltern erfolgt, stellt sich das Dienstverhältnis des Sohnes des Abgabepflichtigen völlig anders dar:*

*Das vom Finanzamt oben ausführlich dargestellte Dienstverhältnis ist ein normales Dienstverhältnis, das sich nach kollektivvertraglichen Vorschriften richtet. Der Abgabepflichtige ist selbst bei der OÖ GKK versichert. Die einzige Besonderheit hinsichtlich des Dienstverhältnisses liegt in einer angedeuteten, nicht konkret dargelegten Förderung des Arbeitgebers, was für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage jedoch unbedeutend ist. Wie vom Finanzamt aufgezeigt werden konnte, können weder der Verein I., noch der Arbeitgeber in irgendeiner Weise mit einer Behindertenwerkstätte iSd § 5 Abs 3 der VO Außergewöhnliche Belastungen verglichen werden. In einer Behindertenwerkstätte wird zB Taschengeld bezahlt und die Betroffenen sind mit den Eltern nur mitversichert, es gibt eine therapeutische Tagesstruktur, die durch speziell geschultes (therapeutisches und sozialpädagogisches) Personal gewährleistet ist. Eine Vergleichbarkeit des Dienstverhältnisses des Abgabepflichtigen mit einer Behindertenwerkstätte kann somit keinesfalls begründet werden.*

*Der Vollständigkeitshalber ist anzumerken, dass es sich beim gegenständlichen Arbeitgeber auch nicht um einen integrativen Betrieb im Sinne des § 11 des Behinderteneinstellungsgesetzes handelt.*

*Teilergebnis hinsichtlich der beantragten Fahrtkosten des Bf's:*

*Aus den Ausführungen unter Tz 2 ergibt sich, dass die Fahrtkosten des Sohnes zum Arbeitsplatz als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Rahmen eines gewöhnlichen Dienstverhältnisses anzusehen sind. Die Kosten hierfür sind durch den Verkehrsabsetzbetrag und eventuell durch das Pendlerpauschale abgedeckt. Eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist gegenständlich nicht wie vorgesehen durch einen Behindertenpass mit der Eintragung der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel belegt, es liegt diesbezüglich ein Schreiben des Vereins vor, wonach das Kind die Begleitung der Eltern benötige.*

*Es wird festgestellt, dass grundsätzlich Werbungskosten dh Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Sohnes beim Abgabepflichtigen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können.*

### *2.3. Nichtvorliegen einer Heilbehandlung im Sinne der Verwaltungspraxis und der Judikatur des BFG.*

*Nach § 4 der Verordnung Außergewöhnliche Belastungen, BGBI Nr. 303/1996 idF BGBI II Nr. 91/1998 sind Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.*

*Verwaltungspraxis:*

*Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten (zB Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder Taxikosten) oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familieneigenen) Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar. Wird der Freibetrag gemäß § 3 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBI Nr 303/1996 idgF von 190 € für ein eigenes KFZ in Anspruch genommen, können für Fahrten mit diesem im Zusammenhang mit Heilbehandlungen zusätzlich Fahrtkosten (zB in Form des Kilometergeldes) geltend gemacht werden. Nicht als Kosten der Heilbehandlung sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Hygieneartikel usw.. Diese Kosten sind durch das Pflegegeld abgegolten. Fallen sowohl Kosten für Pflegepersonal als auch für pflegebedingtes Material an, sind die Gesamtkosten zu ermitteln und diese mit Ausnahme von Kosten für Heilbehandlung und nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel (Rz 850) um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen.*

*Das BFG verlangt bei Kosten der Heilbehandlung idR eine ärztliche Verordnung im Vorhinein (zB BFG 3.12.2015, RV/2100057/2011). Laut dem aktenkundigen Gutachten aus dem Jahr 2004 (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 15.2.2017) ist der Sohn des Abgabpflichtigen zu 50% behindert, eine Nachuntersuchung ist nicht mehr erforderlich, er ist auf Dauer außer Stande, sich selbst Unterhalt zu verschaffen.*

*Wie aus dem oa Bericht der Volksanwaltschaft hervorgeht, sind in Behindertenwerkstätten Menschen tätig, deren Leistungsfähigkeit gemäß österreichischem Sozialversicherungsrecht zwischen sehr gering bis knapp unter 50% derjenigen eines nicht behinderten Menschen reicht.*

*Aus dem Akteninhalt ergeben sich keinerlei Hinweise, dass die Arbeitsstätte eine therapeutische Maßnahme darstelle. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die unter den vorangegangenen Punkten aufgezeigten gesetzlichen Unterschiede zwischen einer Behindertwerkstätte und einem kollektivvertraglichen Arbeitsverhältnis hingewiesen. Darüber hinaus gibt es keine ärztliche Gutachten oder ärztliche Verordnungen, weder im Vorhinein, noch im Nachhinein ausgestellte noch Nachweise, dass sich die Tagesstruktur und Qualifikation beim angestellten Personal dem einer Behindertenwerkstätte gleicht.*

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass es bei Begünstigungsbestimmungen vornehmlich dem Steuerpflichtigen obliegt, die Behauptungen und den Beweis des Vorbringens vorzubringen (UFS 11.12.2006, RV/0317-G/06).

Die Fahrtkosten des Sohnes zur Arbeitsstätte stellen aus oa Gründen keine Kosten der Heilbehandlung dar.

2.4. Nichtanwendbarkeit der Judikatur des VfGH (E 2556/2015 vom 22.9.2016) auf den vorliegenden Fall:

Im vom VfGH entschiedenen Fall war der Sohn zu 80% behindert, er arbeitet nicht Teilzeit in einem privaten Unternehmen, sondern er lebte während der Wochentage in einer Behinderteneinrichtung mit Vollbetreuung in Waldzell (Nebenwohnsitz) und verbrachte die Wochenenden am Hauptwohnsitz in Ried im Innkreis. Die Fahrtkosten, die für die wöchentlichen Fahrten zwischen den Wohnsitzen anfielen wurden als außergewöhnliche Belastungen beantragt. Finanzamt und BFG anerkannten diese Kosten nicht als außergewöhnliche Belastungen. Nach dem der Entscheidung zugrundeliegenden Erkenntnis des BFG ging dieses von einem therapeutisch positiven Effekt aus, verneinte jedoch das Vorliegen einer Heilbehandlung. Weiters argumentierte das BFG damit, dass der Sohn des Beschwerdeführers innerhalb der Tagesstruktur des Wohnheims in(eine) fähigkeitsorientierte Tätigkeit eingebunden war, jedoch von dort keine Fahrten zu einer Sonder- bzw. Pflegeschule oder einer Behindertenwerkstatt erfolgten. Der VfGH monierte zwar, dass das BFG hinsichtlich Qualifizierung der Kosten für ein Wohnheim mit Tagesstruktur als nicht für eine Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt anfallend keine weiteren Sachverhaltsfeststellungen zum Inhalt der Tätigkeit im Rahmen einer Tagesstruktur mit "Fähigkeitsorientierter Aktivität" getroffen hatte. Er ging aber in seiner Entscheidung dann doch vom Zutreffen dieser Qualifizierung aus und entschied, dass Fahrtkosten, die der Erzielung eines positiven therapeutischen Effektes dienen, zu Kosten der Heilbehandlung zählen und daher in gesetzeskonformer Interpretation zu den Kosten für die Heilbehandlung gem § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen zu rechnen ist.

Der hier zu beurteilende Fall entscheidet sich wesentlich vom dem durch den VfGH beurteilten Fall:

Der Sohn des Abgabepflichtigen hat seinen Wohnsitz in M. und seinen Arbeitsplatz in V., wo er als Buchbinderhelfer teilzeitbeschäftigt ist, sich in einem kollektivvertraglich geregelten Dienstverhältnis befindet und selbst sozialversichert ist, während in Behindertenwerkstätten eben kein solches Dienstverhältnis vorläge und die betreffende Person nur Taschengeld erhalte und mit den Eltern mitversichert wäre (siehe obige Ausführungen).

Der im VfGH Erkenntnis aufgezeigte Fall spricht über einen Sachverhalt ab, bei dem der Grad der Behinderung (80%), sich wesentlich vom gegenständlichen Fall unterscheidet, weshalb auch aus diesem Grund das Erkenntnis nicht analog angewendet werden kann.

Wie vom Finanzamt oben dargestellt werden konnte, handelt es sich beim Arbeitgeber weder um eine einer Behindertenwerkstätte vergleichbare Einrichtung, noch um einen integrativen Betrieb iSd Behinderteneinstellungsgesetzes. Wie ebenfalls oben aufgezeigt wurde, liegt eine Heilbehandlung iSd Judikatur des VwGH hier eben nicht vor: Ziel des Vereins I. ist offensichtlich ausschließlich die gemeindenahe Integration von psychosozial benachteiligte Menschen insbesondere im Bereich der Arbeit und des Lebens. Auch dem Arbeitgeber kann keinerlei Naheverhältnis zu einer therapeutischen Einrichtung unterstellt werden bzw. ist nicht aktenkundig, dass sich in dem Betrieb speziell geschultes Personal im pädagogischen und therapeutischen Bereich um den Sohn des Bf's kümmern, damit von einer Heilbehandlung ausgegangen werden kann. Weiters existieren keinerlei ärztliche Gutachten zu einem therapeutischen Zweck oder ärztliche Verordnungen hinsichtlich des Arbeitsverhältnisses des Sohnes des Abgabepflichtigen. Kurz zusammengefasst: Im vorliegenden Fall handelt es sich nach Auffassung des Finanzamtes nicht um eine Heilbehandlung iSd Judikatur des VfGH bzw.

§ 34, sondern um die erfolgreiche Eingliederung des Sohnes in den Arbeitsmarkt.

## 2.5. Angebote zur Mobilität von Verein I.:

Zusätzlich zu den unter Punkt 1.2. Aufgabenschwerpunkte des Vereines werden gemeinsam mit dem Kunden Maßnahmen erarbeitet, wie beispielsweise:

- Bildung von Fahrgemeinschaften
- Unterstützung zum Erreichen einer geeigneten Fahrerlaubnis (Moped- oder Autoführerschein usw)

Beweis Homepage.

Sollte das Bundesfinanzgericht trotz oa vorgebrachter Einwände die Meinung vertreten, die beantragten Kosten seien dem Grunde nach beim Bf. abzugsfähig, wird in diesem Zusammenhang auf oa Alternativangebote und die damit einhergehende Notwendigkeit deren Berücksichtigung bei der Überprüfung der Erfüllung aller Tatbestandsvoraussetzungen des § 34 EStG 1988, die nach Ansicht des Finanzamtes nicht vorliegen, hingewiesen.

Da sämtliche oa zitierten Informationen über den Verein öffentlich zugänglich sind, wird auf die Hompeage des Vereines verwiesen und auf den beigelegten Bericht der Volksanwaltschaft".

Vom Bf. erfolgte zur Stellungnahme des Finanzamtes weder eine Gegenäußerung noch wurden angeforderte Unterlagen dem Bundesfinanzgerichts übermittelt.

## II. Festgestellter Sachverhalt:

Laut Gutachten vom 1.3.2004 besteht für den Sohn des Bf. die Diagnose "Autismus, Teilleistungsschwäche" mit einem Rahmensatz entsprechend der Leistungsschwäche, der Unselbständigkeit und Unberechenbarkeit". Gesamtgrad der Behinderung ist 50% und ist ein Dauerzustand.

Für den Sohn bezieht der Bf. erhöhte Familienbeihilfe gem § 8 Abs. 4 FLAG 1967 und Pflegegeld der Stufe 1.

Der Sohn des Bf. ist seit 0000 bei der Fa B. GmbH als Buchbinderhelfer beschäftigt. Aus dem vorgelegten Dienstzettel vom 19. 2.2010 geht hervor, dass er ein Gehalt von 395 € monatlich für drei Tage in der Woche - von Montag bis Mittwoch - erhält und die Einstufung nach dem Kollektivvertrag Lohntabelle für das Graphische Gewerbe, Buchbinderhelfer, Lohngruppe A erfolgt. Weiters beträgt der Urlaubsanspruch laut Kollektivvertrag 5 Wochen. Der Dienstnehmer erklärte sich zur Überstundenleistung bereit, wenn diese von der Betriebsleitung gefordert wird. Das Beschäftigungsverhältnis wurde nach einer Probezeit von vier Wochen, unbefristet vereinbart. Der Arbeitgeber leistet Beitragszahlungen in eine Mitarbeitervorsorgekasse.

Laut Bescheid der Bezirkshauptmannschaft V. vom 10.4.2012 wurde dem Antrag des D. H. (Sohn des Bf) vom 11.8.2011 auf Gewährung einer Hauptleistung gem. § 11 Abs. 2 Z 4 Oö ChG in Form von Arbeitsbegleitung stattgegeben. Dem Sohn wurde die Hauptleistung Arbeitsbegleitung ab 1.9.2011 durch den Verein I. gewährt. Für die Arbeitsbegleitung sind keine Beiträge zu leisten.

Der Bf. meint, dass die Benützung von Massenverkehrsmittel für D. nicht möglich sei, da sein Sohn krankheitsbedingt nicht in der Lage sei, ohne Aufsichtsperson eigenständig den öffentlichen Busverkehr zu seiner Arbeitsstelle in Anspruch zu nehmen. Der Bf. verweist auf das Schreiben des Vereins I. vom 26.9.2013, woraus hervorgeht, dass "der Sohn vom Verein betreut wird, er seit Februar 2012 bei der Fa B. GmbH in V. arbeitet und für den Weg zur seiner Arbeitsstelle ständige Begleitung durch seine Eltern benötigt".

Der Bf. beantragte für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seines Sohnes, der Fa. B. GesmbH, die Kosten in Höhe von 2.605 € als außergewöhnliche Belastung, für 47 Wochen x 3 Tage x 44 km x 0,42 €, zumal sein Sohn D. jeweils an 3 Tagen in der Woche 5 Stunden bei der Fa B. beschäftigt ist. Er werde an jedem dieser Arbeitstage mit dem PKW von zu Hause (M.) zur Arbeitsstätte (V.) gebracht und nach Arbeitsende wieder abgeholt.

Die Einstufung des Sohnes bei der Fa B. sei nicht als "normales" Arbeitsverhältnis zu werten, sondern als Art ausgelagerter Arbeitsplatz oder eine andere Form einer Behindertenwerkstätte, zu der die Fahrtkosten zweifelsfrei zusätzlich zum pauschalen Freibetrag und unabhängig vom Pflegegeld anzuerkennen seien. Laut Erkenntnis des VwGH vom 20.5.2010, 2007/15/0309 seien Mehraufwendungen für den Transport zwischen der Wohnung des behinderten Kindes und der Sonder- bzw. Pflegeschule oder der Behindertenwerkstätte, die wegen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel anfallen, ebenfalls nicht um pflegebedingte Geldleistungen zu kürzen.

Das Finanzamt anerkannte bescheidmäßig 2.013, 60 € als außergewöhnliche Belastung, indem es vom monatlichen Freibetrag 262 ( 262 x 12) das bezogene Pflegegeld (monatlich 94,20 € x 12) abzog. Die beantragten Kosten wurden (zusätzlich) nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt, da der Sohn des Bf. in

einem Arbeitsverhältnis bei der Fa. B. GmbH tätig sei. Die Fahrten von der Wohnung zur Arbeit stellen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dar und seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem Pendlerpauschale abgegolten. Das Pendlerpauschale könne nur bei den Einkünften des Sohnes in Abzug gebracht werden. Erhöhte Fahrtkosten aufgrund der Behinderung seien jedoch durch den Pauschbetrag abgegolten und können nicht zusätzlich berücksichtigt werden.

Zuschüsse für die Fahrten wurden nicht bezogen.

Ein Behindertenpass wurde nicht vorgelegt. Aus den (übrig) vorgelegten Unterlagen geht nicht hervor, dass eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung bzw. Behinderung vorliegt. Es wurde nicht vorgebracht, dass öffentliche Verkehrsmittel zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Sohnes nicht verkehren bzw. der Sohn mit den öffentlichen Verkehrsmittel nicht zeitgerecht zur Arbeitsstelle (hin und retour) gelangen kann.

### **III. Beweiswürdigung:**

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt und aus dem Ergebnis der durchgeföhrten Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts. Der oben dargestellte Sachverhalt ist unstrittig.

### **IV. Rechtslage:**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt (Abs. 4 1. Satz).

Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden (§ 34 Abs. 6 EStG 1988):

-.....

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs 4 des FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen übersteigt (TS 3)
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen (BudBG 2011, BGBI I 111/2010).

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

....

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

Gemäß § 5 Abs. 1 VO außergewöhnliche Belastungen, BGBI 303/1996 idF BGBI I 416/2001 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 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.

Nach § 5 Abs. 3 VO außergewöhnliche Belastungen sind zusätzlich zum (gegebenenfalls verminderten) Pauschbetrag nach Abs. 1 auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

## **V. Rechtliche Erwägungen**

Die außergewöhnliche Belastung dient der Berücksichtigung von Aufwendungen der privaten Lebensführung, die das Einkommen eines Kalenderjahres belasten, bei der Erstellung des auf durchschnittliche Verhältnisse angelegten Einkommensteuertarifs aber unberücksichtigt bleiben. Es können nur Aufwendungen abgezogen werden, die das Einkommen des Stpf unverhältnismäßig belasten, dh außergewöhnlich sind.

Die Ausgaben müssen, weil sie zu Lasten der Allgemeinheit gehen zwangsläufig erwachsen; sie dürfen nur unter kein Abzugsverbot fallen (Jakom/Vock, EStG 2017, § 34, Rz 1). Betroffen sind Kosten der privaten Lebensführung.

Ausgaben, die Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben bilden, können nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden. Maßgebend ist die Beurteilung dem Grunde nach (VwGH 26.5.2004, 98/14/0099 WK; 19.2.1992,

87/14/0116 SA, 6.11.1991, 89/13/0093 BA; VwGH 30.3.2016, 2013/13/0063, 0065). Sind Ausgaben nicht oder nur zT abzugsfähig, bildet der nicht abzugsfähige Teil dennoch keine agB (VwGH 27.5.2003, 99/14/0001). Eine Ausnahme gilt für Katastrophenschäden im Privatbereich (Jakom/Vock, EST 2017, § 34, Rz 7).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (10.8.05, 2001/13/0191) hat der Steuerpflichtige der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und "unter Ausschluss jeden Zweifels" das vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe iEinz anzuführen sind. Er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen.

Uneinigkeit besteht, ob die Fahrtkosten in Höhe von 2.605 € im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Sohnes bei der Fa B. GmbH als außergewöhnliche Belastung gem § 34 EStG 1988 bzw zusätzlich neben den Freibetrag von 262 € monatlich (verringert um das Pflegegeld) gem § 5 der VO für außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen ist.

Aufwendungen, die ohne Selbstbehalt anzuerkennen sind, sind in § 34 Abs. 6 EStG abschließend geregelt. Demnach sind ua. nur solche Mehraufwendungen steuerlich ohne Selbstbehalt abzugsfähig, die sich aus dem Titel der Behinderung selbst ergeben und somit unmittelbare Folge der Behinderung selbst sind. Dies wären etwa diverse Heilbehelfe sowie Kosten der Heilbehandlung, die dem Steuerpflichtigen aufgrund seiner eigenen Behinderung oder aufgrund der Behinderung von unterhaltsberechtigten Angehörigen, für die der Steuerpflichtige die diesbezüglich anlaufenden Kosten trägt, erwachsen. Auch für Fahrtkosten mit dem Kfz gilt, dass eben nur solche steuerlich zu berücksichtigen sind, die sich als Folge der Behinderung ergeben. Dazu zählen etwa Fahrten zu Ärzten oder ins Krankenhaus, die aus Anlass von Untersuchungen, Kontrollen, Therapien etc., getätigten werden, die im Zusammenhang mit der Behinderung des Steuerpflichtigen anfallen bzw. erforderlich sind. Soweit ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt wird, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 35 Tz. 9, und die dort zitierte höchstgerichtliche Judikatur).

Kosten der Heilbehandlung (§ 4 VO) sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien, Medikamente, sofern sie mit der Behinderung in Zusammenhang stehen (Jakom/Baldauf EStG, 2017, § 35 Rz 27); weiters dabei anfallende Fahrt- bzw. Transportkosten im tatsächlichen Ausmaß bzw. in Höhe des amtlichen Kilometergelds bei Verwendung des (familien)eigenen Kfz, und zwar gegebenenfalls auch neben einem Pauschbetrag gemäß § 3 Abs. 1 VO (VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094).

Es handelt sich um keine Aufwendungen für Hilfsmittel oder Kosten der Heilbehandlung.

Der Beschwerdeführer erhält für seinen Sohn erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 sowie Pflegegeld der Stufe 1. Dies hat zur Folge, dass der Freibetrag nach § 5 VO zur Anwendung kommt.

Nach § 5 VO sind „Mehraufwendungen“ ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit einem Pauschbetrag von 262 € monatlich zu berücksichtigen, der allerdings für Monate des Bezuges einer pflegebedingten Geldleistung zu kürzen ist (VwGH 26.9.2000, 99/13/0190; LStR, § 35 Rz 857; Jakom/Baldauf EStG, 2015, § 35 Rz 28). Dies bedeutet, dass die pflegebedingten Geldleistungen vom Pauschbetrag abzuziehen sind, was bei – den Pauschbetrag übersteigenden – pflegebedingten Geldleistungen zu einer Kürzung bis Null führt.

Aus § 5 Abs. 1 und Abs 3 der VO ergibt sich, dass die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage odr Blindenzulage) zwar vom Pauschbetrag nach § 5 Abs. 1 in Abzug zu bringen ist, nicht aber vom Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt und auch nicht von jenen Aufwendungen, für deren Erfassung sich § 5 Abs 3 der VO der Technik der Bezugnahme auf § 4 der V (Aufwendungen gemäß § 4) bedient.

Neben der unbeschränkten steuerlichen Absetzbarkeit behinderungsbedingter Heilbehandlungskosten (insb Medikamenten-, Arzt-, Spitals- und Heilanstaltskosten sowie damit verbundene Fahrtkosten) mindern auch Aufwendungen für behinderungsbezogene Beschäftigungstherapien grundsätzlich in voller Höhe, dh ohne Abzug eines Selbstbehaltens, ohne Gegenrechnung pflegebedingter Geldleistungen und unabhängig vom Bezug erhöhter Familienbeihilfe, die Einkommensteuerbemessungsgrundlage (ähnlich VfGH vom 22.9.2016, E 2556/2015).

Der Sohn des Bf. geht in keine Sonder- oder Pflegeschule und ist auch nicht in einer Behindertwerkstatt tätig. Die beantragten Fahrtkosten stehen somit nicht in Zusammenhang mit dem Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder oder Pflegeschule, auch nicht mit einer Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt.

Wenn der Bf. meint, dass die Einstufung des Sohnes bei der Fa B. GmbH nicht als normales Arbeitsverhältnis zu werten sei, sondern als Art ausgelagerter Arbeitsplatz oder eine andere Form einer Behindertenwerkstatt, zu der die Fahrtkosten zweifelsfrei zusätzlich zum pauschalen Freibetrag und unabhängig vom Pflegegeld anzuerkennen seien, so ist dem entgegenzuhalten, dass der Sohn laut Dienstzettel und Kollektivvertrag für das Buchbindergewerbe bei der Fa B. GmbH im Ausmaß von 12 Wochenstunden beschäftigt ist, als Buchbinderhelfer in die Arbeitsstruktur der Firma eingegliedert ist und ein ortsübliches Gehalt für seine Arbeitsleistung bezieht.

Dass es sich dabei um eine "Arbeitstherapie" in Zusammenhang mit § 4 iVm mit § 5 Abs. 3 der VO handelt, ergibt sich weder aus dem vorgelegten Dienstzettel noch aus dem Schreiben des Vereins vom 26.3.2013. Bestätigte doch der Verein selbst das bestehende Arbeitsverhältnis, wenn es darin lautet "*Seit Februar 2012 arbeitet D. bei der Fa. Druckerei B. in V. Für den Weg zu seiner Arbeitsstelle..*". Konkrete Hinweise, die auf

eine Therapie im Sinne einer Heilbehandlung schließen lassen, sind aus dem Schreiben nicht zu entnehmen. Im übrigen arbeitet der Sohn des Bf. nicht seit Februar 2012 - wie vom Verein bestätigt - bei der Firma, sondern seit 0000. Dass es sich dabei um einen Arbeitsplatz speziell für einen autistisch beeinträchtigte Menschen - wie der Sohn des Bf. einer ist - handelt, wurde weder vom Verein noch vom Bf. selbst (nachvollziehbar) vorgetragen. Das Vorbringen des Bf. wurde durch nichts unter Beweis gestellt. Auf die dem Bf. übermittelte Stellungnahme des Finanzamtes vom 10.10.2017 hat er nicht reagiert, obwohl er dazu aufgefordert worden war, dazu eine Gegenäußerung abzugeben und diese durch geeigneten Unterlagen zu belegen.

Dass die Tätigkeit seines Sohnes bei der Fa B. GmbH einen therapeutischen Hintergrund hat, kann aufgrund der vorliegenden Unterlagen und Ausführungen des Bf. nicht geschlossen werden. Auch nicht, dass dem Sohn eine spezielle Betreuung aufgrund seiner Behinderung durch einen speziellen Therapeuten gewährt wurde. Nachweise in diesem Zusammenhang fehlen.

Die Tatsache, dass der Sohn des Bf. nur für 12 Stunden, wöchentlich von Montag bis Mittwoch bei der Fa B. GmbH arbeitet und ab September 2011 laut Bescheid der Bezirkshauptmannschaft V. eine "Arbeitsbegleitung am Arbeitsplatz durch den Verein I." zugesprochen erhalten hat, macht das Arbeitsverhältnis des Sohnes bei der Fa B. GmbH im Jahr 2010 nicht zu einer Arbeitstherapie im Sinne einer Heilbehandlung, auch wenn der Bf. in seinem Vorbringen das Vorliegen einer solchen angedeutet hat. Voraussetzung für das Vorliegen einer Therapie ist stets die Betreuung durch einen speziell ausgebildeten Therapeuten. Dass durch einen speziell ausgebildeten Therapeuten am Arbeitsplatz des Sohnes im beschwerdegegenständlichen Jahr eine Arbeitsbegleitung erfolgte, wurde vom Bf. nicht dargelegt und ergibt sich auch aus dem Schreiben des Vereins und dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft nicht. Wie schon erwähnt hat der Bf. auf die Stellungnahme vom 10.10.2017 nicht reagiert und hat somit nicht die Gelegenheit genutzt, darzulegen, was unter der von der Bezirkshauptmannschaft gewährten Arbeitsbegleitung ab September 2011 im Sinne des oberösterreichischen Chancengleichheitsgesetzes zu verstehen ist bzw. wie die Arbeitsbegleitung durch den Verein überhaupt aussieht, sodass von einer Therapie und in weiterer Folge überhaupt von einer Heilbehandlung im Sinne des § 4 iVm § 5 Abs 3 der VO gesprochen werden kann. Zumindest für das beschwerdegegenständliche Jahr 2010 steht fest, dass eine Arbeitsbegleitung durch den Verein noch nicht bestanden hat.

Es gibt keine Hinweise im Dienstzettel, die darauf schließen lassen, dass es sich bei diesem Arbeitsverhältnis um eine besonderes Arbeitsverhältnis handelt also um eine Beschäftigungstherapie, das für Menschen mit Beeinträchtigung bzw. Behinderung zur Verfügung gestellt bzw. angeboten wird. Die arbeitsrechtliche Eingliederung des Sohnes im Betrieb ohne konkret aufgezeigte therapeutischen Maßnahmen, macht das Arbeitsverhältnis somit nicht zu einer Arbeitstherapie im Sinne der VO.

Vom Bf. und vom Verein wurde auch nicht dargelegt, dass der Arbeitsplatz des Sohnes aufgrund seiner Beeinträchtigung mit spezifischen Arbeitsgeräten ausgestattet wurde oder

für ihn spezifische Arbeitsbedingungen geschaffen wurden noch, dass es sich dabei um eine Einrichtung für beeinträchtigte Menschen handelt, denen die Möglichkeit geboten wird, einer Erwerbsart im Rahmen eines geschützten Arbeitsplatzes nachzugehen noch, dass es sich um einen Arbeitsplatz handelt mit spezieller therapeutischer Betreuung eines behinderten Menschen. Nicht einmal das Argument des Finanzamtes, dass keine Betreuung des Sohnes durch einen speziellen Therapeuten erfolgte, wurde vom Bf. aufgegriffen um das Gegenteil zu beweisen.

Es darf in diesem Zusammenhang auch nicht unerwähnt bleiben, dass Tagesstrukturen und Werkstätten für Menschen mit Behinderungen so beschrieben werden, dass in diesen Einrichtungen Menschen tätig sind, deren Leistungsfähigkeit gemäß österreichischem Sozialversicherungsrecht zwischen sehr gering bis knapp unter 50% derjenigen eines nicht behinderten Menschen reicht und unabhängig vom Umfang der Arbeitsleistungen der einzelnen Betroffenen gelten solche Beschäftigungen nicht als Arbeitsverhältnisse. Nach derzeitiger Rechtsprechung liegt die Tätigkeit in erster Linie im Interesse der Beschäftigten zu arbeiten und dient der "Erziehung" und "Behandlung". Dass die Leistungsfähigkeit des Sohnes unter 50% eines nicht behinderten Menschen liegt, wurde vom Bf. nicht mehr vorgebracht.

Von "einem ausgelagerten Arbeitsplatz" oder "einer andere Form einer Behindertenwerkstätte" kann somit nicht gesprochen werden. Es handelt sich dabei um einen Arbeitsplatz bei einem Unternehmen, der Fa. B. GmbH, die den Sohn - trotz Behinderung - als Buchbinderhelfer im Rahmen des Kollektivvertrages unbefristet angestellt hat und beschäftigt.

Aufgrund der Ausführungen des Bf. und der vorgelegten Unterlagen kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe von 2.605 € unter den Begriff Arbeitstherapie zu subsumieren sind.

Diese Fahrtkosten können somit nicht neben dem Freibetrag gem. § 5 der VO (vermindert um das Pflegegeld) iVm mit § 4 der VO als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.

Wenn der Bf zu seiner Verteidigung vorbringt, dass "*mein Sohn diese Kosten aus seinem Einkommen nicht begleichen kann und diese Fahrtkosten naturgemäß mir als Elternteil entstehen*" so muss dazu ausgeführt werden, dass für eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 EStG die Voraussetzungen - außergewöhnlich, zwangsläufig, Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit - kumulativ vorliegen müssen. D.h., dass es nicht genügt, wenn eine der Voraussetzungen erfüllt ist.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dann, wenn der Bf sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Aus dem Wortlaut "nicht entziehen kann" (Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/ Zorn, ESTG<sup>19</sup> § 34, Tz 35f, ; VwGH 11.4.1984, 83/13/0076) ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen ebensowenig Berücksichtigung finden können,

wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat. Die Zwangsläufigkeit eines Aufwands ist dabei stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen. Gegenständlich kommen für die Zwangsläufigkeit rechtliche oder sittliche Gründe in Betracht, nämlich die Beeinträchtigung des Sohnes. Schon die Übernahme der Verpflichtung muss aus rechtlichen und sittlichen Gründen zwangsläufig erfolgen.

Die Belastung muss nicht nur dem Grunde nach, sondern auch der Höhe nach vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein (Baldauf in Jakom, EStG 2017, § 34, Tz 46).

Eine Gleichsetzung einer durch Autismus beeinträchtigte (behinderte) Person mit einer gehbehinderten Person ist nicht einsichtig.

Es ist nicht nachvollziehbar, dass mit Autismus beeinträchtigte Personen (im Alter von 19 Jahren) zwangsläufig täglich zur Arbeit bzw zum Arbeitsplatz hin und retour gefahren werden müssen, wenn öffentliche Verkehrsmittel (Bus) auf der Fahrtstrecke verkehren und es sich dabei immer wieder um die gleiche Strecke handelt. Oder mit dem Gesetzeswortlaut ausgedrückt, sich dem Aufwand für die Fahrten zur Arbeitsstätte "nicht entziehen" können. Es mag zwar zutreffen, dass mit Autismus beeinträchtigte Personen im Hinblick auf die Behinderung auf die Mithilfe anderer Personen angewiesen ist, wodurch ihnen auch zwangsläufig und außergewöhnliche Aufwendungen erwachsen können. Keinesfalls ist aber zwingend erforderlich, wegen der durch Autismus bewirkten Behinderung laufend die Fahrten zur Arbeitsstätte für den mit Autismus beeinträchtigten Menschen auf sich zu nehmen noch dazu, wenn es sich täglich um die gleiche Strecke handelt, die gefahren wird, ein öffentliches Verkehrsmittel auf dieser Strecke verkehrt und nachvollziehbare Gründe fehlen. Weder aus den Vorbringen des Bf's noch aus dem Schreiben des Vereins sind konkrete Gründe ersichtlich, die es rechtfertigen, dass die Fahrten zur Arbeitsstätte als zwangsläufig angesehen werden müssen.

Auch darf nicht übersehen werden, dass der Sohn des Bf. für seine Tätigkeit bei der Firma B. GmbH ein Gehalt bezieht. Daher ist auch das Argument des Bf, dass "der Sohn diese Kosten aus seinem Einkommen nicht begleichen kann" nicht nachvollziehbar.

Somit ist auch dargelegt, dass die Zwangsläufigkeit für die Fahrtkosten fehlt.

Zusammengefasst sind die Fahrtkosten nicht unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastung gem § 34 EStG 1988 und gem § 5 Abs. 3 der VO außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde abzuweisen.

## **VI. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall wird über geltend gemachte Kosten aus der Behinderung eines Kindes abgesprochen. Zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (siehe oben). Da es sich um eine Beweiswürdigung handelt, ist eine Revision unzulässig.

Linz, am 31. Jänner 2018