

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Einkommensteuer 2004 wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2006 verwiesen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) bezog im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pension).

Die Bw. brachte beim Finanzamt eine "Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004" ein. In dieser Erklärung wurde u.a. die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belatungen für Kinder betreffend "Schulgeld für eine Sonder(Pflege)Schule bzw. Behindertenwerkstätte" in Höhe von € 8.562,36 sowie "nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Bildnahmehilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung" in Höhe von € 1.402,05 beantragt.

Das Finanzamt forderte die Bw. mit "Ersuchen um Ergänzung" vom 15. November 2005 auf das Schulgeld in Höhe von € 8.562,36 sowie die Kosten für "Hilfsmittel/Heilbehandlung" in Höhe von € 1.402,04 belegmäßig nachzuweisen.

Die Bw. legte folgende Aufstellung der unter dem Titel "Hilfsmittel/Heilbehandlung" beantragten außergewöhnlichen Belastung vor:

Camping-Sommer 2004 (mit Therapeuten)	€ 350,00
Campingzelt und Zubehör für Therapie	€ 319,60
Langlaufwoche (mit Therapeuten)	€ 267,45
Radwoche (mit Therapeuten)	€ 306,00
Gameboy für Therapie	€ 159,00
Summe	€ 1.402,05

Weiters wurden von der Bw. entsprechende Rechnungen und Einzahlungsbelege (siehe AN-Akt, S 4 ff) vorgelegt.

Die Bw. legte weiters eine für ihren Sohn an sie gerichtete "Verständigung über die Pensionshöhe zum 1. Jänner 2004" der Pensionsversicherungsanstalt A. beinhaltend folgende Aufstellung vor:

	monatliche Leistung
Waisenpension	EUR 75,40
zuzüglich Ausgleichszulage	EUR 358,08
Pflegegeld	EUR 271,40
abzüglich Fremdabzug	EUR 535,48
Auszahlungsbetrag	EUR 169,40

Die Bw. berechnete die beantragten außergewöhnlichen Belastungen betreffend Schuldgeld wie folgt (siehe AN-Akt, S 5):

Schuldgeld (535,48 x 12)	6.424,76
Kostenbeitrag (Zahlung f. 1/2 u. 3/4 2004)	€ 697,60
Dauerauftrag Behindertenwerkstätte	€ 1.440,00
Summe	€ 8.562,36

Das Finanzamt erließ am 20. Jänner 2006 den Einkommensteuerbescheid 2004 und berücksichtigte bei den außergewöhnlichen Belastungen unter dem Titel "Tatsächliche Kosten

aus der Behinderung eines Kindes" einen Betrag von € 6.312,96. In der Bescheidbegründung führt das Finanzamt aus, dass Ausgaben für ein Campingzelt, eine Campingwoche, eine Langlaufwoche, eine Radwoche und einen Game Boy gem. § 20 EStG nicht abzugsfähig seien. Diese Kosten stellten auch keine Heilbehandlung/Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 dar. Die Kosten für das Schulgeld sei um das Pflegegeld gekürzt worden.

Die vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastungen anerkannten Aufwendungen in Höhe von € 6.312,96 berechnen sich wie folgt:

Schulgeld (535,48 x 12)	€ 6.425,76
Freibetrag gem. § 5 Abs. 1 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen	€ 3.144,00
abzüglich Pflegegeld (271,40 x 12)	€ - 3.256,80
Gesamtbetrag außergewöhnliche Belastung	€ 6.312,96

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2006 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 ein und ersuchte um Neudurchrechnung des genannten Einkommensteuerbescheides in den Punkten Behinderung des Kindes, Nummer (Kennzahl) 471 der Arbeitnehmerveranlagung für 2004.

Begründend führte die Bw. aus, die im Bescheid für sportliche Aktivitäten ihres Sohnes abgelehnten Aufwendungen seien keine sportlichen Tätigkeiten im gewöhnlichen Sinne, sondern laut Auskunft der Behindertenwerkstätte B. ein wesentlicher Beitrag zur Heilbehandlung des Behinderten, welche unter Aufsicht geprüfter Therapeuten durchgeführt werden würden. Diese therapeutischen Maßnahmen bezeichneten die Fachkräfte in der Behindertenwerkstätte B. als wichtigen Beitrag zur Verbesserung des geistigen und körperlichen Zustandes ihres Sohnes.

Laut Auskunft der Behindertenwerkstätte B. würden beim Finanzamt C. und D. Urlaub und sportliche Tätigkeiten eines behinderten Kindes (eine Gruppe behinderter Kinder und Therapeuten) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Auch das Finanzamt E. habe die genannten Ausgaben immer als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Das Finanzamt erließ am 10. Februar 2006 eine Berufungsverentscheidung gem. § 276 BAO und änderte den Bescheid vom 20. Jänner 2006 ab. Das Finanzamt berücksichtigte an außergewöhnlichen Belastungen unter dem Titel "Tatsächliche Kosten aus der Behinderung eines Kindes" nunmehr € 7.383,57. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über

außergewöhnliche Belastungen nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen seien, die geeignet seien, die Funktion fehlender oder unzulängiglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (zB Rollstuhl, Hörgerat). Die Kosten für den Kauf eines Gameboys und eines Campingzeltes stellten keine Hilfsmittel dar und hätten daher nicht berücksichtigt werden können. Bei Unterbringung eines Kindes in einem Vollinternat (Pflegeheim, Behindertenheim) vermindere sich der Freibetrag von € 262,00 monatlich pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein DreiBigstel (das seien € 8,73 pro Tag).

Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO als außergewöhnliche Belastungen anerkannten Aufwendungen ergaben sich aus folgender Berechnung:

Schulgeld:

Schulgeld (535,48 x 12)	€ 6.425,76
Kostenbeitrag (Zahlung f. 1/2 u. 3/4 2004)	€ 697,60
Therapiekosten Behindertenwerkstätte	€ 1.440,00
Zwischensumme	€ 8.563,36
Freibetrag gem. § 5 Abs. 1 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen	€ 3.144,00
Zwischensumme	€ 11.707,36
abzüglich Internatsaufenthalt B. für 228 Tage (€ 8,73/Tag x 228 Tage)	- € 1.990,44
abzüglich Pflegegeld (271,40 x12)	- € 3.256,80
Außergewöhnliche Belastung Schulgeld	€ 6.460,12

Heilbehandlung:

Camping-Sommer 2004 (mit Therapeuten)	€ 350,00
Langlaufwoche (mit Therapeuten)	€ 267,45
Radwoche (mit Therapeuten)	€ 306,00
Ag. Belastung Heilbehandlung	€ 923,45

Im Summe wurden außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 7. 383,57 vom Finanzamt berücksichtigt.

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 27. Februar 2006 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Begründend führte die Bw. aus, sie sei der Meinung, dass die Kosten für den Kauf eines Gameboys, insbesonders aber ein Campingzelt sehr wohl als Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen anzusehen seien.

Laut Auskunft der Therapeuten und Psychologen der Lebenshilfe sei die Anschaffung dieser Geräte zur Therapie zwingend notwendig, um die geistige und körperliche Gesundung zu erreichen bzw. zu verbessern. Da die Bw. eine alleinerziehende und alleinverdienende Mutter ihres Sohnes sei, seien diese Ausgaben für sie außergewöhnliche Belastungen bzw. Aufwendungen. Laut Auskunft der Behindertenwerkstätte B. würden diesbezügliche Geräte für die Therapien vom FA C. und D. und auch E. als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Kosten für die Anschaffung eines Gameboys und eines Campingzeltes samt Zubehör außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996/303 darstellen (Ansicht der Bw.) oder ob die Kosten für die Anschaffung dieser Gegenstände gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nichtabzugsfähige Ausgaben für die Lebensführung darstellen.

Die Bw. schaffte für ihren Sohn im streitgegenständlichen Zeitraum ein Campingzelt mit Zubehör und einen Gameboy Advance an und beantragte die Kosten dieser Anschaffungen als außergewöhnliche Belastungen betreffend nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel.

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 Voraussetzung 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.

Gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

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

§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996/303 lautet:

"Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rohstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen."

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 führen unter "Hilfsmittel" in RZ 850 wie folgt aus:

"Hilfsmittel im Sinne des § 4 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 303/1996 idgF, sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen (zB Rollstuhl, Hörgerat, Blindenhilfsmittel). Zu den Hilfsmitteln gehören auch Vorrichtungen an einem Kraftfahrzeug, die nicht unmittelbar dem Betrieb des Kraftfahrzeuges dienen (zB Hebebühne oder Rampe für Rollstuhl)."

Soweit allerdings ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründenden Krankheit nicht dargelegt wird, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen (Doralt, EStG(4), § 35 Tz 9).

Es ist im gegenständlichen Fall nunmehr zu untersuchen, ob die strittigen Anschaffungskosten für einen Gameboy und ein Campingzelt mit Zubehör Kosten für Hilfsmittel, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen, darstellen:

Die Bezeichnung Hilfsmittel stellt darauf ab, dass es sich um Güter handelt, die so beschaffen sind, dass sie nur für kranke bzw. für behinderte Personen verwendet werden können.

Laut den vorgelegten Rechnung handelt es sich um einen normalen Gameboy und ein handelsübliches Campingzelt mit Zubehör.

Normale Gebrauchsgegenstände, die für jedermann nutzbar sind, sind als solche keine "Hilfsmittel"; lediglich behindertenspezifische Adaptierungen und Zusatzfunktionen können "Hilfsmittel" darstellen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 16).

Daher können die Kosten für die Anschaffung eines Gameboy und eines Campingzeltes mit Zubehör nicht als außergewöhnliche Belastung gem. § 35 EStG berücksichtigt werden.

Es ist nunmehr zu untersuchen, ob die Kosten für die Anschaffung eines Gameboy und eines Campingzeltes mit Zubehör im Sinne des § 34 EStG 1988 unter Anrechnung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind:

Nur eine Belastung des Steuerpflichtigen kommt als außergewöhnliche Belastung in Betracht; damit sind Vermögensumschichtungen nicht als außergewöhnliche Belastungen anzusehen. Als Belastungen sind nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind. Nur "verlorener Aufwand" ist berücksichtigungsfähig; soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine "Belastung" (Gegenwerttheorie). Die Gegenwerttheorie ist allerdings dann nicht anzuwenden, wenn das neu geschaffene Wirtschaftsgut im Wesentlichen nur eine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit hat; unter diese Ausnahme fallen Wirtschaftsgüter, die nur für den persönlichen Gebrauch angeschafft werden (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder die wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit nur für Behinderte verwendet werden können (wie zB Rollstuhl) (siehe dazu Doralt, EStG(4), § 34 Tz 20).

Im gegenständlichen Fall haben die angeschafften Wirtschaftsgüter keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit, sie können – wie oben ausgeführt – sowohl von gesunden als auch von kranken Menschen genutzt werden.

Eine Abzugsfähigkeit der Anschaffungskosten für den Gameboy und das Campingzelt mit Zubehör als außergewöhnliche Belastung ist daher nicht gegeben.

Der unabhängige Finanzsenat folgt der Anerkennung von beantragten Aufwendungen für eine Campingwoche, eine Radwoche und eine Langlaufwoche jeweils mit Therapeuten als außergewöhnliche Belastungen (Heilbehandlung gem § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBI 1996/303) in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 2006

Auch das Ergebnis der in der angeführten Berufungsvorentscheidung durchgeführten Berechnung des als außergewöhnliche Belastung gem. § 5 der VO des BM für Finanzen beantragten Schulgeldes wird zum Bestandteil dieser Berufungsentscheidung erklärt. Daher waren als außergewöhnliche Belastung betreffend Schulgeld € 6.460,12 zu berücksichtigen.

Der unabhängige Finanzsenat verweist aber auch darauf, dass die Bw. auch deshalb nicht in ihren Recht auf Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung verletzt sein kann, da selbst bei Anerkennung der von der Bw. beantragten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung keine vom Bescheid vom 20. Jänner 2006 abweichende Einkommensteuer festgesetzt werden könnte.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Juni 2006