

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch PROFIL Wirtschaftstreuhand GmbH, Bösendorferstraße 2/16, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 6. Juni 2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

X (Beschwerdeführerin, i.d.F. Bf.) beantragte im Zuge ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 die Berücksichtigung von Aufwendungen i.H.v. € 7.528,50 als außergewöhnliche Belastung. Die Aufwendungen stellen laut Erklärung unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung ihrer Tochter dar.

Das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg erließ einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 mit dem keine Kosten für außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass die beantragten Kosten für T, geboren am 08/67, nicht berücksichtigt werden könnten, da für diese nicht mindestens 7 Monate im Kalenderjahr Familienbeihilfe bezogen worden war.

Die Bf. brachte mit Schriftsatz vom 30. Juni 2014 Beschwerde ein. Die Tochter der Bf. leide seit mehreren Jahren an multipler Sklerose und sei ein Pflegefall. Die Betreuung in deren Wohnung sei durch die Eltern erfolgt, wobei es aufgrund des Ablebens des Gatten der Bf. im Jahr 2012 und des fortgeschrittenen Alters der Mutter im Jahr 2013 (Anmerkung: sie stand damals im 83. Lebensjahr) erforderlich geworden sei, eine Rundum-die-Uhr-Betreuung durch Nicht-Familienangehörige zu organisieren. Im Jahr 2012 seien für die häusliche Betreuung externe Kosten nur für Heilmittel, Medikamente,

Arztkosten und Therapien angefallen. Aufgrund des geringen Einkommens der Tochter sei diese keinesfalls in der Lage gewesen, die Ausgaben selbst zu tragen. Diese würden im Jahr 2012 insgesamt € 11.292,75 betragen und seien von der Mutter (Bf.) i.H.v. € 7.528,50 (Anmerkung: d.s. 2/3 der Gesamtkosten) und vom Vater (Restbetrag) als a.g. Belastung geltend gemacht worden.

Die Tochter sei ohne Zweifel als ‚nahe Angehörige‘ anzusehen, wobei gegenüber diesen sittlichen Verpflichtungen bestehen könnten, die zur Zwangsläufigkeit von Ausgaben und damit a.g. Belastungen führen könnten.

Die Kosten einer häuslichen Betreuung könnten nach den LStR (Rz. 899) außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt darstellen, wobei nach den Richtlinien auch Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlung mit umfasst seien.

Die Behörde wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 21. Juli 2014 als unbegründet ab. Grundsätzlich könnten pflegebedingte Kosten nur von der pflegebedürftigen Person selbst abgesetzt werden. Nur wenn das Einkommen dieser Person für die Tragung der Kosten nicht ausreiche, sei eine Absetzung auch durch andere Personen möglich. Im vorliegenden Fall könnten die Kosten durch das Einkommen der Tochter bestritten werden. Der Entscheidung ist nachfolgende Berechnung zu entnehmen:

	€
Pflegekosten insgesamt	11.292,75
abzüglich Pflegegeld	-4.930,95
Zwischensumme	6.361,80
Einkommen Pflegling	14.740,44
abzüglich 20%	-2.010,31
Ausgleichszulagenrichtsatz	
Kostenübernahme Pflegling	12.730,13

Die Bf. brachte mit Eingabe vom 13. August 2014 einen Vorlageantrag ein. Das von der Behörde errechnete Ausmaß der zumutbaren pflegebedingten Kosten sei in der Beschwerdevorentscheidung mit € 12.730,13 berechnet worden, wobei sich diese Berechnung in mehrfacher Hinsicht als mangelhaft erweise. Zur pflegebedürftigen Tochter, geboren am 08/67 wurde dargelegt, dass sie im Jahr 2012 Pflegegeld der Stufe 3 bezogen habe. Die Zuerkennung von Pflegegeld der Stufe 5 ab 1. September 2013 wurde belegmäßig nachgewiesen. Die Berechnung sei unrichtig, da die zur Anwendung gebrachte Berechnungsformel (gemäß Rz. 899a der LStR 2002) für einen anderen als den gegenständlichen Fall vorgesehen sei. Die Berechnung basiere auf der Voraussetzung eines unentgeltlichen Wohnrechts des Pfleglings. Gegenständlich lebe die Tochter in ihrer eigenen Wohnung und habe die Kosten der Haushaltsführung selbst zu bestreiten. Bei einem Jahresbruttobezug von rund € 14.700,- könnten selbst bei bescheidenster

Haushaltsführung nicht € 12.730,12 für Arztkosten, Therapien, Heilmittel usgl. beglichen werden. Richtigerweise sei von dem in den LStR 2002 Rz. 899a erstangeführten Beispiel auszugehen gewesen. Ausgaben für Arztkosten könnten nur aus den Nettoeinkünften getätigt werden. Die Beschwerdevorentscheidung gehe von den steuerpflichtigen Bezügen aus, wobei zu berücksichtigen sei, dass die Lohnsteuer für private Ausgaben nicht zur Verfügung stehe. Des Weiteren hätten die von der Tochter selbst getragenen Kosten für Heilbehelfe (€ 1.585,02) in die Summe der Pflegekosten mit einbezogen werden müssen.

Die Bf. berechnete die bei ihr zu berücksichtigende a.g. Belastung wie folgt:

	€
Lohnzettel KZ 245	14.740,44
abzüglich Lohnsteuer	-1.053,52
Einkommen Pflegling netto	13.686,92
abzügl. Ausgleichszulagenrichtsatz	-10.051,56
Kostenübernahme Pflegling	3.635,36
Pflegebedingte Kosten bei der Bf.	7.528,50
Pflegebedingte Kosten Vater	3.764,25
Zwischensumme	11.292,75
Kosten der Tochter lt. Est-Bescheid 2012	1.585,02
Pflegekosten gesamt	12.877,77
abzügl. Pflegegeld	-4.930,95
Pflegekosten abzüglich Pflegegeld	7.946,82
abzüglich Kostenübernahme Pflegling	-3.635,36
Summe a.g. Belastung bei Eltern	4.311,46
davon anteilig Bf.	2.874,31
davon anteilig Verl. Vater	1.437,15

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde zugestanden, dass hinsichtlich der Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen bei der Bf. dem Grunde nach keine Bedenken bestünden. Die Berechnung habe jedoch unter Berücksichtigung eines

Selbstbehalt zu erfolgen, da es sich nicht um unmittelbare Kosten der Behinderung handle sondern um Unterhaltskosten. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei zudem als Einkommen der Pflegebedürftigen das Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 EStG (vor deren eigener außergewöhnlichen Belastung) heranzuziehen. Die Einkommensteuer stelle aus Sicht der Abgabenbehörde keinen Abzugsposten dar. Der Ausgleichszulagenrichtsatz laut Berechnung der Bf. sei aus den LStR 2002, Rz. 899a entnommen worden und entspreche dem Ausgleichszulagenrichtsatz für 2013 (und nicht für das Jahr 2012).

Aus einer Abfrage des Zentralen Melderegisters ergibt sich, dass die Tochter der Bf. im beschwerdegegenständlichen Zeitraum in ihrem eigenen Haushalt lebte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 34 EStG 1988 lautet (auszugsweise)

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

(4) 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro	6%.
--------------------------	-----

.....	
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

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

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

§ 292 (1) ASVG i.d.m.F lautet

Erreicht die Pension zuzüglich eines aus übrigen Einkünften des Pensionsberechtigten erwachsenden Nettoeinkommens und der gemäß § 294 zu berücksichtigenden Beträge nicht die Höhe des für ihn geltenden Richtsatzes (§ 293), so hat der Pensionsberechtigte, solange er seinen rechtmäßigen, gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Abschnittes Anspruch auf eine Ausgleichszulage zur Pension.

Grundsätzlich sind die aufgrund einer Behinderung anfallender Mehrkosten (für Hilfsmittel, Kosten der Heilbehandlung usgl.) vom Pflegebedürftigen selbst zu tragen.

Im Zivilrecht finden sich Normen über die Unterhaltsverpflichtung zwischen nahen Angehörigen:

Gemäß § 140 Abs. 3 ABGB mindert sich der Unterhalt insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist.

Gemäß § 137 Abs. 2 ABGB haben Eltern und Kinder einander beizustehen.

Die Pflicht zum gegenseitigen Beistand von Eltern und Kindern gilt auch im Verhältnis zwischen Eltern und ihren volljährigen Kindern. Insbesondere können die Eltern von ihren Kindern im Rahmen der Beistandspflicht ihre Leistungsfähigkeit angemessene Dienste, wie etwa Pflege im Krankheitsfall, verlangen (ABGB, Kommentar, Koziol/ Bydlinski, Bollenberger, § 137, Tz 3).

Bei der Bf. (Mutter) ist trotz Vorliegens einer geringen, über dem Ausgleichszulagenrichtsatz nach § 293 ASVG liegenden ASVG-Pension der Tochter nach Ansicht des Gerichts von einer sittlichen Verpflichtung zur Übernahme der der Tochter erwachsenen Kosten, soweit sie diese nicht selbst zu tragen in der Lage ist, auszugehen.

Die beantragten Kosten für Ärzte, Medikamente und Therapien wären auch bei der unterhaltsberechtigten Tochter solche, die als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden könnten und stellen bei der Bf. Unterhaltskosten dar.

Die Bf. errechnet die aus ihrer Sicht zutreffende Höhe der außergewöhnlichen Belastung auf Grundlage der Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz. 899a. Vorauszuschicken ist, dass die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139), sondern ihrer Funktion nach der Finanzbehörde als Auslegungshilfe dienen.

Der dem Pflegling zumutbare Aufwand für im Zusammenhang mit seiner geistigen oder körperlichen Behinderung stehenden Kosten ist von seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abhängig. Die Bf. errechnet diese (in Anlehnung an die LStR Rz. 899a indem sie von den steuerpflichtigen Einkünften (KZ 245 des Lohnzettels der Tochter) die Lohnsteuer (KZ 260) sowie den Ausgleichszulagenrichtsatz in Abzug bringt. Die behinderte Tochter erzielte im Jahr 2012 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (ASVG-Pension).

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 14.11.2012, RV/2453-W/12 zur Berechnung des selbst zu übernehmenden Kostenanteils ausgeführt:

„Grundsätzlich sind Krankheitskosten vom erkrankten (Ehe)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für den erkrankten (Ehe)Partner gezahlt, stellen sie beim zahlenden (Ehe)Partner insoweit eine außergewöhnliche Belastung dar, als diese Aufwendungen das Einkommen des erkrankten (Ehe)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 (11.000 Euro jährlich) unterschritten würde.“ Die LStR 2002 Rz 872 äußert sich zu anderen Fallvarianten nicht unmittelbar: „...Werden an Personen, die nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen leben, laufende Unterhaltsleistungen erbracht, so ist nur ein

Mehrbetrag, der aus dem Titel der Krankheit usw. geleistet wird, als außergewöhnliche Belastung absetzbar...". Soweit ersichtlich, zieht die Verwaltungspraxis- ohne weitere Begründung - in Zusammenhang mit einem abzugsfähigen krankheitsbedingten Unterhaltsbetrag zur Ermittlung der notwendigen Lebenshaltungskosten im Verhältnis Kinder - Eltern nicht das steuerliche Existenzminimum nach § 33 Abs. 1 EStG 1988, sondern den sozialversicherungsrechtlichen Ausgleichszulagenrichtsatz heran.... Der Ausgleichszulagenrichtsatz legt gleichsam das Existenzminimum für den Bereich der Sozialversicherung fest (zur Rechtsnatur der Ausgleichszulage siehe etwa den Vorlagebeschluss des OGH 14. 2. 2012, 10 ObS 1/12p). ...Der Bund gewährleistet allen Beziehern einer Pension aus der gesetzlichen Pensionsversicherung eine Bedarfsorientierte Mindestsicherung in Form der Ausgleichszulage nach §§ 292 ff. ASVG (Art. 5 Abs. 1 Vereinbarung zwischen dem Bund und den Ländern gemäß Art. 15a B-VG über eine bundesweite Bedarfsorientierte Mindestsicherung, BGBl. I Nr. 96/2010). Der Unabhängige Finanzsenat erachtet die vom Bund Pensionsbeziehern in Form der Ausgleichszulage gewährte Bedarfsorientierte Mindestsicherung als geeignete Größe, den Mindestaufwand für Lebensführung bei alleinstehenden Personen, die eine Pension beziehen, zu ermitteln....'

Der in der genannten Berufungsentscheidung dargelegten Rechtsansicht ist zu folgen.

Wenn der sozialversicherungsrechtliche Ausgleichszulagenrichtsatz als Maßstab für die notwendigen Lebenshaltungskosten der Tochter herangezogen wird, wobei mittels Ausgleichszulage eine allfällig geringere Pension zumindest auf den in § 293 ASVG dargestellten Richtsatz gehoben werden soll (und damit im Ergebnis zu einem mindestens zu Verfügung stehenden Nettoeinkommen angehoben wird) ist davon auszugehen, dass dieser Betrag zur freien Verfügung stehen soll. Der Ausgleichszulagenrichtsatz beträgt, angewendet auf die gegenständliche Konstellation, gemäß § 293 (1) lit a ASVG im Jahr 2012 monatlich € 814,82 und somit bei Anwendung für 12 Monate € 9.777,84 jährlich.

Wenn die Bf. dazu einwendet, dass bei der Berechnung der Zumutbarkeit der von der Tochter zu tragenden Kosten auch die Lohnsteuer zu berücksichtigen wäre, so ist ihr Recht zu geben. Im vorliegenden Fall erzielt die Tochter steuerpflichtige Bezüge (KZ 245 Lohnzettel) i.H.v. € 14.740,44. Zieht man davon die ermittelten und zugestandenen notwendigen Kosten der Lebensführung (Nettoeinkommen lt. ASVG, € 9.777,84) ab, so verbleibt ein Betrag von € 4.962,60. Dieser Betrag steht der Tochter aber nicht vollständig zur Zahlung allfälliger, mit ihrer Behinderung in Zusammenhang stehender (Mehr)Kosten zur Verfügung, da sie zudem Lohnsteuer (KZ 260) in Höhe von € 1.053,52 zu entrichten hat. Würde man die Kostenübernahme von Angehörigen erst von dem € 4.962,60 übersteigenden Betrag zulassen, ginge man davon aus, dass dieser Betrag von der behinderten Person selbst getragen werden kann. Die behinderte Person selbst müsste die von ihr zu zahlende Lohnsteuer in diesem Fall somit aus dem von der Sozialversicherung festgelegten Existenzminimum bestreiten. Anders formuliert würde der Ausgleichszulagenrichtsatz der behinderten Person nicht mehr in voller Höhe zur

Lebensführung verbleiben. Für diese Auslegung spricht auch, dass gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 das Einkommen bis zu einem Betrag von € 11.000,- steuerfrei bleibt.

Im Ergebnis ist für die Berechnung des von der Tochter zu tragenden Kostenanteils von ihren steuerpflichtigen Bezügen abzüglich der von ihr zu entrichtenden Einkommensteuer auszugehen. Von den gesamt angefallenen Kosten im Zusammenhang mit der Behinderung der Tochter ist weiters das von ihr bezogene Pflegegeld in Abzug zu bringen.

Die Bf. ist auch im Recht, wenn sie darauf hinweist, dass die Tochter in einem eigenen Haushalt lebt und der Ausgleichszulagenrichtsatz zur Bestreitung der damit in Verbindung stehenden Aufwendungen bei der Berechnung in voller Höhe zu berücksichtigen ist.

Nachfolgend dargestellt ist die Berechnung des der behinderten Tochter zur Übernahme zumutbaren (sowie des verbleibenden) Kostenanteils.

	€
Steuerpflichtige Bezüge der Tochter (KZ 245)	14.740,44
Lohnsteuer (KZ 260)	-1.053,52
abzüglich Ausgleichszulagenrichtsatz 2012	-9.777,84
verbleibbares Einkommen	3.909,08
 Pflegekosten gesamt	12.877,77
abzüglich Pflegegeld	-4.930,95
Pflegekosten nach Pflegegeld	7.946,82
 Pflegekosten nach Pflegegeld	7.946,82
abzüglich vom Pflegling zu tragender Anteil	-3.909,08
Übersteigender Betrag/Übernahme d. Eltern	4.037,74
 davon 2/3 Übernahme durch die Bf.	2.691,83
davon 1/3 Übernahme durch den Vater	1.345,91

Die Bf. verweist in ihrer Beschwerdeschrift weiters darauf, die Kosten einer häuslichen Betreuung könnten nach den LStR (Rz. 899) außergewöhnliche Belastungen ohne

Selbstbehalt darstellen, wobei auch Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlung mit umfasst sind.

Dazu ist den LStR (Rz. 899) letzter Satz zu entnehmen: *,Bezieht die zu betreuende Person kein oder ein zu niedriges eigenes Einkommen, kann die unterhaltsverpflichtete Person, die die Aufwendungen trägt, diese als außergewöhnliche Belastung geltend machen (bei vorhandenem Vermögen siehe Rz 823). In diesem Fall erfolgt jedoch die Kürzung um den Selbstbehalt.'*

Dass im Falle der Übernahme von Kosten durch nahe Angehörige ein Selbstbehalt (§ 34 (4) EStG 1988) zu berücksichtigen ist, ergibt sich aus §§ 34 (6) i.V.m. 35 (1) EStG 1988. Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können nur die in Abs 6 angeführten Aufwendungen abgezogen werden (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 39).

Nach diesen Bestimmungen können aus einer (steuerlich relevanten) Behinderung resultierende Aufwendungen, die an Stelle des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 geltend gemacht werden, ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden. Nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht ein derartiger Freibetrag nur dann zu, wenn einem Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung entstehen.

Der UFS hat in seiner Berufungsentscheidung vom 28. Jänner 2008 Gz. RV/0051-K/06 dazu dargetan: *,Der Gesetzeszusammenhang des § 34 EStG 1988 folgend können demnach die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden "Unterhaltsleistungen an (mittellose) Angehörige" nur bei Überschreiten des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) des Unterhaltsverpflichtenden dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und insoweit einkommensreduzierend zum Abzug kommen (vgl. veröffentlichte Entscheidung des UFS in der Findok vom 25.11.2004, RV/1571-W/04; 24.6.2005, RV/0916-W/05 und vom 30.12.2005, RV/2005-W/03; sowie Doralt, EStG-Kommentar, Band III, zu § 34, Tz 60).‘* Die Berücksichtigung des Selbstbehaltes bei Kostenübernahme durch nahe Angehörige wurde somit mehrfach, u.a. auch in der Berufungsentscheidung Gz. RV/2117-W/011 vom 7. Dezember 2011 bestätigt.

Für die Berechnung des Selbstbehaltes der Bf. ist das Einkommen (§ 34 Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung heranzuziehen. Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

Die Höhe des von der Bf. zu tragenden Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt.

Steuerpflichtige Bezüge	26.210,74
abzügl. Sonderausgaben	-1.100,96
zuzügl. Sonstige Bezüge	4.749,15
abzügl. SV-Beiträge f. sonst. Bezüge	-382,04
Summe BMGL f. Selbstbehalt	29.476,89

Selbstbehalt gem. § 34 (4) EStG 1988 2.947,69
(10%)

Die zu berücksichtigenden Kosten betragen wie oben dargestellt € 2.691,83 und bleiben somit betragsmäßig unter dem für die Bf. anzuwendenden Selbstbehalt, weshalb sich bei der Berechnung der Einkommensteuer keine Änderung zum gegenständlich bekämpften Bescheid ergibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 9 i.V.m. Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Wien, am 17. Februar 2016