



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vertreten durch Dkfm. Dr. Helmuth Parte, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 9020 Klagenfurt, Linsengasse 30/11, vom 29. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 19. August 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der mit Eingabe vom 13. Juni 2008 eingeschränkten Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Arbeitnehmerveranlagungserklärung (L 1) für 2004 beantragte der Bw. ua. diverse Aufwendungen und Reiskosten in Höhe von € 13.835,92 unter dem Titel Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 anzuerkennen. Des Weiteren machte der Bw. unter der Kennzahl 428 für seine zu 100% behinderte minderjährige Tochter A., für die er im Kalenderjahr 2004 neben einer ganzjährig gewährten erhöhten Familienbeihilfe auch eine um 50 % gekürzte pflegebedingte Geldleistung in Höhe von monatlich € 735,80 bezog, Ausgaben für eine Sonder(Pflege)Schule bzw. Behindertenwerkstatt in Höhe von € 1.870,00 (= € 170,00 x 11 Monate) jährlich als außergewöhnliche Belastung geltend.

Bei der Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 19. August 2005 Werbungskosten in Höhe von € 9.984,91. Dem vom Bw. unter dem Titel außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Behindertenwerkstättenbesuch seiner behinderten Tochter versagte das Finanzamt jedoch die Anerkennung ohne nähere Begründung zur Gänze.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte der Bw. ua. ein, dass Mehrverpflegungsaufwendungen für diverse berufliche Reisen und Seminarfahrten nicht als Werbungskosten anerkannt worden seien. Auch sei im angefochtenen Bescheid die beantragte außergewöhnliche Belastung für seine behinderte Tochter nicht berücksichtigt worden. Laut vorgelegtem Bescheid des Amtes der Kärntner Landesregierung, Zahl: 13xxx, vom 15. September 2003, habe er für die halbinterne Unterbringung seiner behinderten Tochter in der Tagesstätte Völkermarkt im Rahmen der Behindertenhilfe (Beschäftigungstherapie) einen monatlichen Kostenbeitrag in Höhe von € 170,00 (*Richtigstellung UFS: € 2.200,00 jährl. Kostenbeitrag für 11 Monate, ab 4.8.2003*) zu leisten gehabt. Auch wies der Bw. darauf hin, dass die Hälfte des für seine Tochter bezogenen monatlichen Pflegegeldes im Übrigen bereits vom Amt der Kärntner Landesregierung als Behindertenhilfe-Kostenbeitrag nach dem Kärntner Pflegegeldgesetz einbehalten worden wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2006 wies das Finanzamt die Berufung des Bw. als unbegründet ab. In der Begründung führte das Finanzamt ua. dazu Folgendes wörtlich aus:

„Entgelte für die Unterrichtserteilung sind gem. § 5 Abs. 3 iVm Abs. 1 der VO des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 – vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen – zu berücksichtigen. Da das gewährte Pflegegeld das bezahlte Schulgeld übersteigt, konnten die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen keine Berücksichtigung finden.“

Mit Eingabe vom 29. August 2006 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Im Vorlagebericht vom 18. Dezember 2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies das Finanzamt wiederholt auf seine Rechtsansicht hin, dass die vom Bw. unter dem Titel außergewöhnliche Belastung für seine behinderte Tochter geltend gemachten Aufwendungen (Kostenbeitrag für den Behindertenwerkstättenbesuch) um den (betragsmäßig höheren) Pflegegeldbezug zu kürzen seien und folglich das diesbezügliche Berufungsbegehren somit als unbegründet abzuweisen wäre.

Mit Fax-Mitteilung vom 16. Juni 2008 schränkte der steuerliche Vertreter des Bw. das Berufungsbegehren auf den Streitpunkt „außergewöhnliche Belastung“ ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsfall ist nunmehr ausschließlich die Nichtanerkennung des vom Bw. als außergewöhnliche Belastung – ohne Anwendung des Selbstbehaltes – geltend gemachten Kostenbeitrages in Höhe von € 2.200,00 für die Unterbringung seiner behinderten Tochter in einer Tagesstätte mit Beschäftigungstherapie im Rahmen halbinterner Behindertenhilfe hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2004 strittig.

Auf Grund der Inhalte des vorgelegten Verwaltungsaktes wird zum Streitbegehren nachstehender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegte:

- Der Bw. bezog im gesamten Zeitraum des Jahres 2004 für seine zu 100 % behinderte Tochter A., geb. xx.xx.xx., erhöhte Familienbeihilfe nach § 8 Abs. 4 FLAG 1967.
- Der Bw. gab bekannt, dass seine behinderte Tochter im Rahmen der Behindertenhilfe nach dem Kärntner Sozialhilfegesetz finanziell gefördert worden sei. Entsprechend dem Kärntner Pflegegeldgesetz, LGBI. Nr. 7/1993, sei vom Land Kärnten, ab 1.3.2003 eine pflegebezogene Geldleistung nach Pflegestufe 7 (€ 1.471,50) gewährt, jedoch nur im Monat August ungekürzt angewiesen worden. Als Kostenbeitrag für die Behindertenhilfe sei monatlich € 735,70 (mit Ausnahme August) einbehalten worden. 50 % des Pflegegeldes der Stufe 7 somit € 735,80 seien auch in den Monaten des Einbehaltens vom Land Kärnten an die Anspruchsberechtigten (unterhaltpflichtigen Angehörigen) angewiesen worden.
- Evident ist, dass der Bw. im Streitjahr 2004 für seine behinderte Tochter A. zufolge deren Besuches einer Behindertenwerkstatt (Tagesstätte Völkermarkt) einen Kostenbeitrag in Höhe von € 2.200,00 (monatlich € 200,00, August beitragsfrei), gemäß des Bescheides des Landes Kärnten, Zahl: 13xxx, vom 15. September 2003, zu leisten hatte.
- Unstrittig ist, dass als Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstatt (§ 5 Abs. 3 VO) auch zu leistende Kostenbeiträge an das Land für den Besuch einer Behindertenschule oder einer Behindertenwerkstatt auf Grund landesgesetzlicher Regelungen gelten.

Zur rechtlichen Beurteilung einer "außergewöhnlichen Belastung" sind nachstehende gesetzliche Bestimmungen maßgebend:

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

§ 34 Abs. 6 leg. cit. lautet:

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

- *Aufwendungen zur ...*
- *Kosten einer ...*
- *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 der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen 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."

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen die Verordnung BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. Nr. 91/1998 und BGBl. Nr. 416/2001, die auszugsweise folgenden Wortlaut hat:

"§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen ...

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn ...

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2 (1) Als Mehraufwendungen ...

§ 3 (1) Für Körperbehinderte ...

§ 4. (idF BGBl. II Nr. 91/1998) Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

§ 5. (1) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

(2) Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein DreiBigstel.

(3) 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."

Auch im vorliegenden Berufungsfall ist die anzuwendende Rechtslage ebenso, wie bereits der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.6.2006, Zl. 2002/13/0134 ausführt hat durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung des letzten Satzes des § 34 Abs. 6 EStG 1988 eine Norm statuiert hat, mit welcher im Kleid einer Verordnungsermächtigung der materielle Gehalt der in den diesbezüglichen Regelungen der §§ 34 und 35 EStG 1988 geschaffenen Ansprüche geändert worden ist. In diesem Judikat wies der Verwaltungsgerichtshof weiters darauf hin, dass die in § 34 Abs. 6 Teilstrich 3 leg. cit. getroffene Anordnung, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, wird durch den letzten Satz des § 34 Abs. 6 EStG 1988 inhaltlich verändert, indem der Bundesminister für Finanzen auch zur Festlegung von solchen Fällen ermächtigt wird, in denen Aufwendungen "ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung" zu berücksichtigen sind. Davon hat der Verordnungsgeber durch die Statuierung verschiedener Mehraufwendungen, die nicht um eine pflegebedingte Geldleistung zu kürzen sind, Gebrauch gemacht (Verweis auf § 1 Abs. 3 der zitierten VO).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat der Verordnungsgeber in der Bestimmung des § 5 Abs. 3 der zitierten Verordnung die Anordnung getroffen und insoweit eine besondere „Tatbestandsvoraussetzung“ nämlich dadurch geschaffen, dass er „zusätzlich“ zum gegebenenfalls verminderten Pauschbetrag nach Abs. 1 (€ 262,00) auch zB. Entgelte für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im „nachgewiesenen Ausmaß“ und folglich „ohne Anrechnung einer pflegebedingten Geldleistung“ als außergewöhnliche Belastung als Mehraufwendungen behinderter Kinder für die erhöhte Familienbeihilfe bezogen wird, steuerlich berücksichtigen wollte.

Im Lichte der angeführten VwGH Rechtsprechung und unter Beachtung des besonderen Regelungsinhaltes nach § 5 Abs. 3 in der genannten Verordnung vertritt der Unabhängige Finanzsenat (vgl. UFS 6.11.2006, RV/2122-W/05) die Rechtsansicht, dass auf dem vom Bw. nachgewiesene Kostenbeitrag an das Land Kärnten in Höhe von € 2.200,00, den dieser zu Folge des Besuches einer Behindertenwerkstätte seiner behinderte Tochter zu leisten hat, eine für die behinderte Tochter andererseits bezogene pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld) nicht anzurechnen ist.

Auf Grund der gegebenen Sach- und Rechtslage ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat, dass dem Bw. der geltend gemachte Kostenbeitrag (Entgelt für Behindertenwerkstättenbesuch) von € 2.200,00, auch bei Bezug von pflegebedingten Geldleistungen für seine behinderte Tochter, ungekürzt um den Pflegegeldbezug sowie auch ohne Abzug eines Selbstbehaltens als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 6 EStG 1988

iVm § 5 Abs. 3 der VO (BGBl. Nr. 303/1996, idF BGBl. Nr. 91/1998 und BGBl. Nr. 416/2001) zu berücksichtigen ist.

Aus den dargelegten rechtlichen Schlussfolgerungen war der Berufung Folge zu geben, wobei das Ergebnis der Neuberechnung der Einkommensteuer 2004 dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen ist.

Es war daher, wie im Spruch ausgeführt, zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 18. Juni 2008