



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Edith Putschögl und die weiteren Mitglieder Mag. Walter Aiglsdorfer, Leopold Pichlbauer und Dr. Werner Loibl über die Berufung des Bw, vom 31. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 3. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 06. Juni 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in der Einkommensteuererklärung für 2003 unter anderem die Berücksichtigung von Schulgeld für seine Tochter als außergewöhnliche Belastung in Höhe von 3.534,00 €.

In einer Beilage zur Steuererklärung wird hierzu Folgendes näher ausgeführt:

Die Tochter des Bw., geb. im Juli 1989, leide laut Befund einer Psychologin an einer ausgeprägten Dyskalkulie (= Teilleistungsschwäche).

Laut diesem Befund würde die Tochter durch diese Teilleistungsschwäche in einer öffentlichen Schule massivst benachteiligt sein. Die spätere gesellschaftliche Eingliederung würde somit gefährdet sein. Es sei daher zur Absolvierung einer Privatschule geraten worden, welche mit solchen Teilleistungsschwächen routiniert sei. Die Tochter besuche daher die Waldorfschule in Linz, für welche der Bw. im Jahr 2003 Schulgeld in Höhe von 3.534,00 € bezahlt hätte.

Mit Einkommensteuerbescheid 2003 vom 15. September 2004 wurde die Einkommensteuer zunächst erklärungskgemäß festgesetzt.

Mit Bescheid vom 3. Februar 2005 wurde der Bescheid vom 15. September 2004 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben kann, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Im ebenfalls mit Datum 3. Februar 2005 erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid 2003 wurden die beantragten außergewöhnlichen Belastungen nicht zur Gänze berücksichtigt. Es wurden lediglich Aufwendungen in Höhe von 1.807,59 € (Arzthonorare) berücksichtigt, welche allerdings durch den Selbstbehalt keine Auswirkung auf die Steuerberechnung hatten.

Begründend wurde ausgeführt, dass die nicht anerkannten geltend gemachten Aufwendungen weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes seien.

Mit Eingabe vom 3. März 2005 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 7. März 2005) wurde ein Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 31. März 2005 betreffend Einkommensteuerbescheid 2003 und Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 3. Februar 2005 eingereicht.

Als Begründung wurde angeführt, dass die erforderlichen Informationen noch nicht vollständig vorliegen würden.

Mit Bescheid vom 8. März 2005 wurde dem Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 31. März 2005 stattgegeben.

Mit Eingabe vom 30. März 2005 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 1. April 2005) wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 und den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 3. Februar 2005 eingebracht.

Mit Fax-Eingabe vom 5. Juni 2007 wurde die Berufung gegen den Bescheid, mit dem der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 15. September 2004 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde, vom steuerlichen Vertreter des Bw. zurückgenommen.

Verfahrensgegenständlich ist somit nur mehr die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 3. Februar 2005. Diesbezüglich wurde der Berufungsantrag gestellt, die laut Einkommensteuererklärung 2003 mit 5.516,26 € beantragten außergewöhnlichen Belastungen bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2003 zu berücksichtigen.

Weiters wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Begründend wurde ausgeführt:

Gem. § 34 Abs. 1 EStG seien bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung müsse außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Dies treffe auf die beantragten Belastungen zu (insbesondere auch auf das Schulgeld für die Waldorfschule für die Tochter des Bw.).

Die Belastung sei außergewöhnlich, da sie höher sei als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachse und zwangsläufig, da sich der Bw. dieser Verpflichtung aus tatsächlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen hätte können.

Da sich bei der Tochter bereits zu Beginn der Volksschule im Bereich der Mathematik Probleme ergeben hätten, seien von den Eltern verschiedene Experten zu Rate gezogen worden.

Laut dem beiliegenden Bericht einer Psychologin, sei eine Teilleistungsschwäche, speziell eine ausgeprägte Dyskalkulie, konstatiert worden.

Der ebenfalls beigezogene Dr. H sei im beiliegenden Befund vom 18. Juni 2001 zu dem Ergebnis gekommen, dass ausgeprägte Teilleistungsschwächen, insbesondere im Bereich des räumlichen und operativen Denkens, bestehen würden, die sich insbesondere auf das Rechnen auswirken würden. Auf Grund der deutlich ausgeprägten Dyskalkulie und der damit verbundenen Gefahr der Entwicklung psychischer und psychischsomatischer Sekundärstörungen, welche sich gegen Ende der Volksschule bereits gezeigt hätten, hätte er zu diesem Zeitpunkt den Besuch einer Privatschule für indiziert gehalten.

In weiterer Folge sei den Eltern von Ärzten und Psychologen die Waldorfschule in Linz empfohlen worden, da diese auf Grund ihrer speziellen Unterrichtsmethodik am besten für die Tochter geeignet wäre.

Die Zwangsläufigkeit zur Wahl einer Schule, die auf derartige Teilleistungsschwächen spezialisiert sei, hätte sich insbesondere auch dadurch ergeben, dass die Tochter in der vierten Klasse Volksschule das Fach Mathematik negativ abgeschlossen hätte. Seitens der Lehrerin sei den Eltern letztlich nunmehr geraten worden, der Tochter die vierte Klasse wiederholen zu lassen und falls sie diese wieder negativ abschließen sollte, würde man sie in eine Sonderschule geben müssen, obwohl andere Gegenstände positiv und teilweise sogar mit Sehr Gut abgeschlossen worden seien.

Dass die Wahl der Waldorfschule für die Tochter eine erforderliche und richtige Entscheidung gewesen sei, zeige, dass diese dort die Mittelstufe (= Hauptschule) positiv abgeschlossen

hätte und seit dem heurigen Schuljahr die Fachschule für wirtschaftliche Frauenberufe besuchen könne, wo sie das erste Semester positiv beendet hat.

Im Folgenden die Berichte/Darstellungen von Ärzten/Psychologen, die im Zuge des Veranlagungs-/Berufungsverfahrens vorgelegt wurden:

**Bericht der Psychologin vom 21. Februar 2000 (Magistrat der Landeshauptstadt Linz, Institut für Familien- und Jugendberatung):**

*"Die Eltern wandten sich auf Grund der anhaltenden Lernschwierigkeiten der Tochter insbesondere in Mathematik zur psychologischen Abklärung folgender Fragestellungen an das Institut für Familien- und Jugendberatung:*

- 1. Stehen die Probleme des Kindes insbesondere in Mathematik, etwas abgeschwächt auch in Deutsch in Zusammenhang mit einer Teilleistungsschwäche (Dyskalkulie)?*
- 2. Welche Unterstützungs- und Förderungsmöglichkeiten gibt es für die (Anmerkung: Tochter des Bw.), was ist gegebenenfalls angeraten und zu berücksichtigen.*

*Zur diagnostischen Abklärung wurden mit dem Mädchen im Rahmen von zwei Terminen die Kaufmann Assessment Battery for Children (K-ABC) und ein projektives Verfahren durchgeführt.*

*Melanie erwies sich im Kontakt als offenes und interessiertes Kind mit einer sehr freundlichen und fröhlichen Ausstrahlung. Im Gespräch und beim Erzählen äußerte sie sich frei, in gutem Erzählfluss und sprachlich durchaus gewandt.*

*Es wurde allerdings auch deutlich, dass sie unter ihrer Schwäche im Rechnen bereits leidet.*

*Bei den psychologischen Verfahren arbeitete sie motiviert mit und konnte ihre Aufmerksamkeit jeweils für den Zeitraum einer Stunde gut fokussieren. Arbeitshaltung und Durchhaltevermögen können somit als adäquat angesehen werden. Die Aussage beschränkt sich allerdings auf die Arbeit im Einzelkontakt, nicht auf die Arbeit in einem Gruppenverband, da letztere nicht beobachtet werden konnte.*

*Vom Arbeitstempo her zeigte Melanie insgesamt ein eher langsames Grundtempo, ganz besonders jedoch sobald es um rechnerische Aufgabenstellungen geht.*

*Die Ergebnisse der mit Melanie durchgeführten psychologischen Verfahren können wie folgt dargestellt werden:*

*Das projektive Verfahren zeigt, dass Melanie ein sehr phantasievolles Kind ist, mit einer guten Beziehung zur Umwelt und zu Menschen. Darüber hinaus zeigten sich sowohl insgesamt als auch in ihrem Denken Anzeichen der Unreife.*

*Die Kaufmann Assessment Battery for Children (K-ABC), ein Test, der nicht nur schulisch erworbenes Wissen, sondern die jeweiligen kognitiven Funktionsbereiche des einzelheitlichen und ganzheitlichen Denkens prüft, erbringt folgende Ergebnisse:*

*Melanie hat eine massive Schwäche in folgenden Bereichen:*

- *Im Funktionsbereich der Serialität; das heißt, die Erfassung und Wiedergabe einer Serie von Symbolen in der, der Darbietung entsprechenden, richtigen Reihenfolge (ohne Vertauschungen, Auslassungen) bereitet ihr große Schwierigkeiten. Gerade im mathematischen Denken ist dieser Funktionsbereich von enormer Bedeutung.*
- *Im Funktionsbereich des Kurzzeitspeichers; das heißt, das kurzfristige Merken von Serien oder Zwischenergebnissen macht ihr Probleme; demgegenüber hat sie im Funktionsbereich des Langzeitspeichers deutlich weniger Schwierigkeiten.*
- *Im Funktionsbereich des strukturellen Denkens und des räumlichen Denkens; das heißt, dass sie große Schwierigkeiten hat bei der Ordnung von Reizen und Symbolen in Strukturen und in Räumen und somit bei abstrakt und rational logischen Denkprozessen. Auch hier handelt es sich um eine für mathematische Operationen grundlegende Funktion.*

*Demgegenüber erreicht sie in folgenden Bereichen durchschnittliche Ergebnisse:*

- *Im Funktionsbereich der kognitiven Schluss- und Ergänzungsprozesse; das heißt, die Fähigkeit, Unvollständigkeiten bzw. Lücken durch geistiges Verarbeiten zu schließen, ist gut durchschnittlich ausgeprägt; dieser Funktionsbereich impliziert gleichzeitig auch die Fähigkeiten im Langzeitgedächtnis sowie Flexibilität in der Wahrnehmung und Aufgewecktheit, Aufgeschlossenheit der Umwelt gegenüber.*
- *Im Funktionsbereich des praktischen und alltagspraktischen logischen Denkens; das heißt, alltagspraktische und anschauliche Logiken erfasst sie auf adäquate Weise.*
- *im Funktionsbereich der sprachgebundenen Konzeptbildung und des sprachlichen Ausdrucksvermögens; das heißt, dass sprachliche Begriffsbildung, Wortschatz und Ausdrucksfähigkeit im Vergleich zu ihrer Altersgruppe durchschnittlich entwickelt sind.*

*Zusammenfassung:*

*Melanie ist ein offenes und interessiertes Kind, bei dem sich allerdings noch Anzeichen der Unreife zeigen.*

*In ihrer kognitiven Struktur zeigen sich deutliche Defizite in den Funktionsbereichen Serialität, Kurzzeitspeichergedächtnis sowie Denken in Räumen und Strukturen (nichtsprachliche Konzeptbildung, die für die Bildung von Zahlenbegriffen und Zahlenräumen erforderlich sind).*

*Die Schwäche in diesen Funktionsbereichen wirkt sich sicher auch auf die Rechtschreibung aus, allerdings kann das Kind hier sichtlich durch ihre besseren Fähigkeiten im Bereich der sprachlichen Konzeptbildung kompensieren.*

*Es kann somit bei Melanie eine Teilleistungsschwäche, speziell eine ausgeprägte Dyskalkulie konstatiert werden.*

*Von daher ist davon auszugehen, dass das Kind bei der Bewältigung des mathematischen Stoffes der 4. Klasse eindeutig überfordert ist.*

*Hinsichtlich der Unterstützung des Kindes wurde in einem abschließenden Beratungsgespräch mit den Eltern im Einzelnen besprochen, worauf sie beim Aufgabenmachen und Üben besonders achten sollten. Außerdem gilt es vor allem auch zu berücksichtigen, dass Melanie wesentlich mehr Zeit bei der Bewältigung von mathematischen Aufgaben braucht als andere Kinder und Zeitdruck sich bei ihr geradezu kontraproduktiv auswirkt.*

*Da Melanie bereits unter ihrer Rechenschwäche leidet, besteht die Gefahr, dass dies ihr Selbstwertgefühl beeinträchtigt und ihr grundsätzlich fröhliches Wesen überschattet. Deshalb braucht sie, wo immer dies möglich ist, möglichst viele positive Rückmeldungen.*

*Weiters wurde vereinbart, dass – sobald im Institut für Familien- und Jugendberatung ein Betreuungsplatz frei wird – für Melanie eine spezifische Fördertherapie ins Auge gefasst werden wird.*

## **PSYCHOLINGUISTISCHER BEFUND (der Neuro-Linguisitischen Ambulanz des Konventhospital Barmherzige Brüder, Dr. H ):**

### **„Anamnese:**

*Melanie ist das 1. von 2 Kindern gesunder Eltern, im familiären Umkreis sind keine isolierten Lernstörungen bekannt.*

*Schwangerschaftsverlauf und Geburt unauffällig.*

*Melanie wird als ruhiger Säugling beschrieben, sie sei alternierend gekrabbelt, im Alter von 13 Monaten frei gegangen. Das Fahrradfahren habe sie mit 4 1/2 Jahren erlernt.*

*Im Kindergartenalter habe Melanie eher ungern gezeichnet.*

*Die äußere Schriftform wird im Einschulungsalter als leicht mangelhaft beschrieben, mittlerweile aber als adäquat und auch flüssig beschrieben.*

*Höhere Koordinationsleistungen seien erst verspätet erworben worden.*

*Bzgl. der Hörentwicklung ist festzuhalten, dass von der Mutter angegeben wird, dass Melanie mitunter nicht zuzuhören scheine. Sie sei (insbesondere früher) leicht ablenkbar gewesen.*

*Eine Überempfindlichkeit lauterer Geräuschen gegenüber wurde nicht festgestellt, das*

*Erfassen und Umsetzen mehrgliedriger Aufträge bereite ebenso wenig Probleme. Die Sprachentwicklung habe ausreichend früh eingesetzt, Melanie habe jedoch leicht verwaschen gesprochen. In der Volksschule sei eine logopädische Behandlung erfolgt, insbesondere aufgrund eines Sigmatismus sowie auch einer polternden Sprechweise. Aufgaben erledige Melanie mittlerweile selbständig. Auch bei mathematischen Aufgaben versuche sie diese zunächst selbst. Wenn Hilfe nötig sei, werde diese bereitgestellt. Mittlerweile besuche Melanie die 1. HS-Klasse einer Waldorfschule in Linz. Durch den Schulwechsel in die Waldorfschule habe sich die psychische Situation des Mädchens wesentlich gebessert. In der Volksschule habe Melanie bereits deutlich unter der Schule gelitten.*

*In der Vergangenheit sei bereits über ein Jahr hinweg ein Teilleistungstraining nach Dr. Biebl (Salzburg) durchgeführt worden. Von Mag. Gaidushek in Wien sei die Diagnose einer Dyskalkulie gestellt worden. Weiters liegt ein neuer psycholog. Befund (Dr. Maderthanner) des Instituts für Familien- und Jugendberatung in Linz vor. Aus diesem gehen deutliche Defizite in den Bereichen Serialität, Kurzzeitgedächtnis sowie räumliches Denken hervor. Die Teilleistungsschwächen in den drei genannten Bereichen wirken sich insbesondere auf das Rechnen aus, sodass eine Dyskalkulie diagnostiziert wurde.*

## **Befund**

### **Nonverbale Intelligenz/visuelle Teilleistungen:**

*Bei Durchführung des SON (Snijders Oomen, nicht verbaler Intelligenztest 2 1/2 bis 17 Jahre) zeigt sich Melanie als ein fröhliches, gut motiviertes und kooperatives Kind. Das Aufmerksamkeitsverhalten ist gut, mitunter zeigt sie Unsicherheiten im Arbeitsverhalten, fragt häufig zurück und braucht eine Rückversicherung.*

*Das Erfassen konkreter Zusammenhänge (Bildgeschichten) erfolgt leicht unterdurchschnittlich. Gravierende Mängel zeigen sich jedoch bei Aufgaben zur Wahrnehmung, Analyse und Herstellung räumlicher Gebilde. So ist etwa eine deutliche Schwäche beim Abschätzen von Distanzen, der räumlichen Orientierung, generell dem räumlichen Vorstellungsvermögen zu beobachten.*

*Bei Durchführung des Knoxwürfeltests zeigt sich ein signifikant eingeschränkter akustischer Kurzzeitspeicher, d. h. Schwächen des visuellen Sukzessivgedächtnisses. Hier treten auch Serialitätsmängel, d. h. Vertauschungen der Reihenfolgen zutage.*

*Als nur leicht unterdurchschnittlich erweist sich das visuelle Simultangedächtnis (Bildkarten).*

### **Verbal-auditive Leistungen:**

*Bei Durchführung des dichotischen Hörtests (nach Neukomm), welcher die simultane Verarbeitung zweier sprachlicher Signale über beide Ohren misst, erzielt Melanie Ergebnisse*

*unterhalb des Altersrahmens. Daraus lässt sich schließen, dass auch das selektive Hören, z.B. das Heraushören der Lehrerstimme aus einem Pegel von Hintergrundgeräuschen in der Klasse, Melanie schwerer fällt als anderen Kindern, auch wenn sie motiviert und interessiert ist.*

*Die akustische Differenzierung d.h. die Unterscheidung minimaler aber für das Deutsche relevanter Lautunterschiede ist in unauffälligem Maße gegeben (Wahrnehmungstrennschärfetest nach Audiva). Bei Durchführung des Mottiertests (Repetition sinnloser Silbenfolgen) zeigt sich ein signifikant eingeschränktes akustisches Kurzzeitgedächtnis. Maximal die Repetition von 4er-Folgen ist möglich, und dies nur in der Minderheit der Fälle. Es zeigen sich wiederum gravierende Serialitätsmängel. Das eingeschränkte akustische Arbeitsgedächtnis bestätigt sich auch bei Durchführung des Zahlenfolgengedächtnistests des PET. Hier ist ebenso lediglich eine konkrete Wiedergabe von 4er-Folgen möglich. Auch die Serialitätsmängel bestätigen sich.*

### **Neuromotorik:**

*Bei Durchführung des Fingerpositionstest nach Berges und Lezine (Imitation von Hand- und Fingerstellungen) zeigt Melanie ausreichende Fähigkeiten der Bewegungsplanung und -steuerung im unteren Grenzbereich des Altersrahmens.*

*Beim monopedalem Stehen und Hüpfen (auch mit geschlossenen Augen sowie beim Seiltänzerengang) zeigt sich eine unauffällige vestibuläre Wahrnehmung und Steuerung. Der Hampelmannsprung verläuft gut koordiniert, Finger-Nase-Versuch unauffällig, aus der Rückenlage steht Melanie über beide Beine auf. Es sind somit auch keine gravierenden Schwächen der bilateralen Integration mehr festzustellen.*

### **Mathematisches Denken:**

*Die Grundbeziehungen im Zahlenraum 1 bis 1000 sind relativ gut abgespeichert, wobei Melanie für auditives Rechnen etwas mehr Zeit braucht.*

*Auf Schwächen des akustischen Kurzzeitgedächtnisses (z.B. bei Kettenrechnungen) wurde bereits oben hingewiesen.*

*Schwächen bestehen insbesondere im Bereich des operativen Denkens. So bereitet ein strukturiertes Problemlösen in Einzelschritten deutliche Schwierigkeiten. Die mathematischen Grundoperationen wurden noch nicht tief verstanden. Von daher kommt es oft zur Wahl einer falschen Operation (z.B. Addition statt Multiplikation, etc.).*

*Signifikante Schwächen bestehen auch im Umgang mit Größen. So können Mengen oder auch Zeitangaben nicht gut abgeschätzt werden.*

*Die Automatisierung mathematischer Einzelschritte (z.B. das Einmaleins) bereitet keine Schwierigkeiten.*



**Diagnose:**

Bei Melanie bestehen ausgeprägte Teilleistungsschwächen insbesondere im Bereich des räumlichen und operativen Denkens, weiters ist der akustische Arbeitsspeicher deutlich eingeschränkt, darüber hinaus sind Serialitätsprobleme gegeben. Die beschriebenen Teilleistungsschwächen wirken sich insbesondere auf das Rechnen aus. **Es liegt eine Dyskalkulie (umschriebene Rechenstörung) vor.**

**Procedere:**

Auf Grund der deutlich ausgeprägten Dyskalkulie und **der damit verbundenen Gefahr der Entwicklung psychischer und psychosomatischer Sekundärstörungen**, welche sich gegen Ende der Volksschule bereits gezeigt haben, ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt der Besuch einer Privatschule indiziert. Bezüglich Förderansätze das Rechnen betreffend, wird empfohlen, für ein tieferes Verständnis der mathematischen Grundoperationen vermehrt Zeit aufzuwenden. Einerseits geht es darum, in lebensnahen Zusammenhängen bessere Vorstellungen von Mengen und Größen zu entwickeln. Andererseits sollte z.B. mittels eines Zahlenstrahls (zunächst leer, d.h. Melanie trägt selbst darauf Zahlen ein) eine räumliche Vorstellung von mathematischen Relationen aufgebaut werden.

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt erscheint es uns als angebracht, wenn die Eltern nicht korrekt arbeiten, d.h. Schulisches mit Melanie üben. Wir empfehlen vielmehr Spiele, welche eine Entwicklung der mathematischen Grundbegriffe fördern, z.B. Einschätzen von Längen, Flächen, Volumen, Gewicht, Papierfalten und Schneiden, Würfel, Netze bauen, etc.

**BESTÄTIGUNG (von Dr. DH)**

„Bei der Tochter, liegt eine umschriebene Entwicklungsstörung schulischer Fertigkeiten in Ausprägung einer isolierten Rechenstörung (Dyskalkulie) ICD 10 Kodierung F 81.2 vor. Aufgrund der damit in Verbindung stehenden pädagogischen und sonderpädagogischen Erforderlichkeiten als auch in Betracht auf **eine drohende** psychische und psychosomatische Sekundärproblematik ist der Besuch einer Privatschule (Waldorfschule) indiziert.“

Nach einem Telefonat (am 14. September 2005) mit dem steuerlichen Vertreter des Bw. vermerkte der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes, dass vom Bw. keine Feststellung einer Behinderung beim Bundessozialamt beantragt werde.

Mit Datum 22. September 2005 wurde die gegenständliche Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte folgende Erhebungen durch:

Zur Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes wurde telefonisch mit dem Landesschulrat für Oberösterreich Kontakt aufgenommen.

Es wurde erhoben, welche Möglichkeiten der Förderung von leistungsschwachen (teilleistungsschwachen) Schülern im Rahmen der Schulen des Regelschulwerkes angeboten werden.

Laut Auskunft des zuständigen Sachbearbeiters beim Landesschulrat für OÖ. (Mag. Hr) gebe es grundsätzlich einen Anspruch auf „Sonderpädagogischen Förderbedarf“. Unter Zuhilfenahme zum Beispiel eines Zweitlehrers ist eine Unterstützung im Regelschulwerk möglich; ein medizinisches Gutachten ist hierzu erforderlich.

Ein sog. „Sitzenbleiben“ ist für die Inanspruchnahme der sonderpädagogischen Fördermaßnahmen keine Voraussetzung. Das Sitzenbleiben erscheint auch nicht zielführend, wenn zum Beispiel ein Kind lediglich in einem Fach Probleme hat.

Zur Untermauerung dieser Ausführungen verwies Mag. Hr auf die einschlägigen Erlässe und Rundschreiben, die es seitens des (damaligen) Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur zur Förderung von Schüler/inne/n mit spezifischen Lernschwierigkeiten gibt. Laut Mag. Hr seien bisher Förderpläne nur zur Teilleistungsschwäche „Legasthenie“ in Erlassform ausgearbeitet worden. Diese Förderpläne in Form von Vorschlägen für individualisierte Unterrichtsvorbereitung würden in der Praxis jedoch auch für Fälle einer medizinisch diagnostizierten Rechenschwäche anzuwenden sein.

Laut Ermittlungen der Abgabenbehörde II. Instanz finden sich zur angesprochenen Problematik im Internet unter [www.schulpsychologie.at](http://www.schulpsychologie.at) folgende Unterlagen:

1.) Begleiterlass zur Handreichung Legasthenie vom 10. August 2001, GZ 33.543/26-V/4:

In diesem wird seitens des zuständigen Bundesministeriums ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Förderung von Schüler/inne/n mit spezifischen Lernschwierigkeiten ein Grundanliegen der Schule sei.

2.) Handreichung Legasthenie (ausgearbeitet vom Arbeitskreis „Legasthenie“ der Schulpsychologie-Bildungsberatung):

Darin wurden Vorschläge für eine individualisierte Unterrichtsvorbereitung („Förderpläne“) dargestellt.

Weiters heißt es darin:

*"Eine angemessene Förderung für Kinder mit Leserechtschreibschwäche im schulischen Rahmen erfordert ein planmäßiges und systematisches Vorgehen.*

*Etwaige vorhandene Gutachten und bereits erfolgte Fördermaßnahmen sind einzubeziehen.*

*Entsprechende Fördermaßnahmen sind zu setzen:*

*- Auswahl der erfolgversprechenden Methode aufgrund der Analyseergebnisse;*

- Entwickeln von individuellen Lernstrategien;
- Vereinbarungen mit der Schülerin bzw. dem Schüler;
- Individuelle Förderung im Unterricht;
- Begleitende Gespräche mit den Erziehungsberechtigten;
- Beiziehung von Expert/inn/en, wenn erforderlich."

3.) Rundschreiben des Bundesministeriums vom 28. Mai 2001, GZ 36.200/38-SL V/2001:  
Laut diesem Informationsschreiben sei im Bezug auf die Leistungsbeurteilung bewusst abzuwägen, inwieweit nur ein einzelner Leistungsbereich bestimmend für die gesamte Bildungs- und Berufslaufbahn eines jungen Menschen sein soll.

4.) Schulunterrichtsgesetz 1986:

Dieses Gesetz bestimmt im § 18 Abs. 6, dass bei der Leistungsbeurteilung auf den erreichbaren Stand des Unterrichtserfolges Bedacht zu nehmen ist; die Bildungs- und Lehraufgabe ist allerdings grundsätzlich zu erreichen.

Aus der Homepage der Linzer Waldorfschule ([www.waldorfschule-linz.at](http://www.waldorfschule-linz.at)) wird auf die Frage, ob hauptsächlich Kinder mit Lernschwierigkeiten auf eine Waldorfschule gehen, wie folgt geantwortet:

*"Nein, ausdrücklich nein. Für Kinder, die Teilleistungsschwächen oder Verhaltensstörungen haben, gibt es – wie im staatlichen Schulsystem auch – besondere Waldorfschulen: die heilpädagogischen Förderschulen. An Waldorfschulen, die nicht ausdrücklich solche Sonderschulen sind, lernen Kinder aller Begabungsrichtungen wie an den staatlichen Regelschulen auch, nur dass hier neben intellektuellen Fähigkeiten gleichgewichtig auch soziale und handwerk-künstlerische Fähigkeiten angesprochen werden."*

In der am 6. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Vertreter des Finanzamtes streicht nochmals die mangelnde Zwangsläufigkeit des Schulbesuches hervor.

Der VwGH hätte in zahlreichen Erkenntnissen( z.B. VwGH vom 22.12.2004, 2003/15/0058) judiziert, dass Schulgeld für den Besuch einer so genannten Waldorfschule keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellt.

Er stelle folglich den Antrag auf Abweisung der Berufung.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. ist hier die vorliegende Rechtsprechung nicht unbedingt von Bedeutung. Die Zwangsläufigkeit sei in dem hier vorliegenden Einzelfall sehr wohl gegeben.

Der Bw. gab ergänzend zum bereits geschilderten Sachverhalt an, dass bei der Tochter bereits in frühen Jahren die Rechenschwäche erkannt worden sei. Sie hätte die zwei- bis dreifache Zeit für die verschiedenen Übungen benötigt. Durch einen Bekannten wurde er auf eine Schulpsychologin in Wien verwiesen, die auf das Vorliegen einer Dyskalkulie hingewiesen hätte.

Diese Schwäche hätte so weit geführt, dass die Tochter in der dritten und vierten Volksschule bereits unter massiven Selbstwertbeeinträchtigungen litt. Sie hätte sich sogar mit Selbstmordgedanken getragen.

In dem bereits erwähnten psychologischen Befund von Dr. H vom Konventhospital Barmherzige Brüder, Institut für Sinnes- und Sprachneurologie, Gesundheitszentrum für Gehörlose, wurde eine Dyskalkulie diagnostiziert.

Mit diesem Befund sei der Bw. zur Lehrerin sowie zum Schulleiter gegangen. Dort sei ihm aber lediglich die Auskunft gegeben worden, dass man nichts machen könne. Wenn notwendig müsse die Tochter eben eine Klasse wiederholen.

Nach Ansicht des Bw. und einer Psychologin hätte eine Klassenwiederholung keinen Erfolg gebracht, da auch bei einer Wiederholung einer Klasse dieselbe Unterrichtsmethode angewendet worden wäre. Den Besuch einer Sonderschule wollte der Bw. der Tochter aber jedenfalls ersparen.

Laut Dr. H hätte die Tochter die besten Chancen in einer Waldorfschule.

Der Bw. hätte auch beim Landesschulrat vorgesprochen. Dort sei er aber zu einer Sachbearbeiterin verwiesen worden, die den Begriff der Dyskalkulie gar nicht gekannt hätte. Zum Wohle des Kindes hätte sich der Bw. also entschlossen, trotz erheblicher finanzieller Belastungen, der Tochter den Besuch der Waldorfschule zu ermöglichen. Bei der Tochter hätten sich schon sehr bald Verbesserungen eingestellt. Integrationslehrer an öffentlichen Schulen hätten wahrscheinlich das gleiche System wie vorher fortgeführt.

Es hätte sich nunmehr herausgestellt, dass die Entscheidung für die Waldorfschule jedenfalls richtig gewesen sei. Mittlerweile hätte die Tochter die Waldorfschule positiv abgeschlossen und würde heuer eine öffentliche, berufsbildende mittlere Schule (Fachschule für wirtschaftliche Frauenberufe) positiv beenden.

Im gegenständlichen Fall liege nach Ansicht des Bw. jedenfalls die Zwangsläufigkeit vor. Der nunmehr vorliegende schulische Erfolg zeige dies auf.

Angesprochen auf die zitierten Maßnahmen des Regenschulwerkes gab der Bw. bekannt, dass er alle Möglichkeiten versucht hätte. Im Bereich Mathematik sei es auch nicht so wie im Bereich einer Leserechtschreibschwäche. Bei diesen Fällen sei die schulische Beurteilung diesen Schwächen anzupassen. Das gäbe es im Bereich der Rechenschwäche nicht.

In seinem Schlussantrag bekräftigte der Vertreter der Amtspartei neuerlich die Ansicht des Finanzamtes, dass eine Zwangsläufigkeit auch im gegenständlichen Fall nicht vorliege. Er stellte den Antrag auf Abweisung der Berufung.

Der Bw. betonte in seinem Schlusswort nochmals die hier vorliegende Tatsache, dass der gewählte Schultyp positiv abgeschlossen wurde und zwischenzeitig sogar eine öffentliche berufsbildende mittlere Schule mit Erfolg beendet worden sei. Im Regelschulwerk wäre wahrscheinlich nur der Besuch einer Sonderschule möglich gewesen. Dies gelte als Beweis dafür, dass in dem hier vorliegenden Einzelfall sehr wohl die Zwangsläufigkeit gegeben sei. Es wird der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

*Für Unterhaltsleistungen gilt gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 Folgendes:*

- 1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.*
- 2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.*
- 3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.*
- 4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine*

*außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.*

Wie der VwGH bereits in mehreren Erkenntnissen festgestellt hat (vg. VwGH 18.2.1999, 97/15/0047; 23.11.2000, 95/15/0203), zählt die Bezahlung von Schulgeld zu den normalen Unterhaltsleistungen für ein Kind und könnte nach der oben zitierten einschränkenden Regelung des Absatz 7 nur dann Berücksichtigung finden, wenn derartige Kosten auch beim Unterhaltsberechtigten selbst, wäre er der Steuerpflichtige, eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde. Hierzu müsste jedenfalls die Voraussetzung gegeben sein, dass der Besuch dieser Schule **zwangsläufig** erfolgt.

Unter dem Begriff "Berufsausbildung" sind alle Arten schulischer, universitärer oder kursmäßiger Ausbildung zu zählen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird. Der spätere Beruf muss noch nicht konkret feststehen; auch der Besuch allgemein bildender Schulen (z.B. Gymnasium) vermittelt - als Voraussetzung für eine spätere Berufsausbildung im engeren Sinn - den Pauschbetrag (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 58).

Der Berufsausbildung dienen alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahmen in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben sind (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 58).

Der VwGH stellt sowohl bei Schulen als auch bei Hochschulen und Universitäten auf einen gleichwertigen (Hoch)Schulabschluss ab.

So ist der VwGH der Ansicht des UFS Wien, 5.6.2003, RV/1351-W/02, die Spiel- und Lernwerkstatt Pottenbrunn sei mit Volks- und Hauptschulen nicht vergleichbar, da beim Besuch von Privatschulen, die nach § 14 Abs. 2 lit. b PrivatschulG keiner öffentlichen Schulart entsprechen, nicht von einer Vergleichbarkeit mit Schulen des Regelschulwesens ausgegangen werden könne, nicht gefolgt, und hat den Schulabschluss als gleichwertig mit jenem (öffentlicher) Volks- und Hauptschulen angesehen (VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058).

Zum EStG 1972 sind Entscheidungen ergangen, wonach bspw. Aufwendungen für den Besuch einer Rudolf-Steiner-Schule (FLD Wien, NÖ, Bgld, Senat II, 31. 5. 1999, RV/30X-15/12/98) oder der Vienna International School, wenn im Zeitpunkt des Beginns der Schulausbildung ein längerer Auslandsaufenthalt nicht beabsichtigt ist (VwGH 23.3.1999, 98/14/0119; VwGH 30.5.1995, 92/13/0191; auch keine Werbungskosten: VwGH 16.10.2002, 98/13/0179; VwGH 28.5.1988, 94/15/0074), nicht zwangsläufig seien.

Der VwGH setzt diese Spruchpraxis auch zum EStG 1988 fort (vgl. 23.10.2000, 95/15/0203, betreffend Freie Waldorfschule; 22.12.2004, 2003/15/0058, betreffend Spiel- und Lernwerkstatt nach Montessori-Prinzipien). Auch der UFS hat ein "Don Bosco-Realgymnasium" als mit anderen Realgymnasien vergleichbar angesehen (UFS Wien, 17.2.2005, RV/0372-W/04), ebenso eine deutsche katholische Privatschule mit Abiturabschluss (UFS Feldkirch, 14.12.2005, RV/0128-F/05).

Im gegenständlich zu beurteilenden Fall hat der Bw. entschieden, seine Tochter aufgrund einer Teilleistungsschwäche in eine Privatschule zu geben, damit sie dort entsprechend gefördert werde. Als Schultyp wurde die so genannte Waldorfschule gewählt.

Ärzte und Psychologen hätten aufgrund ihrer speziellen Unterrichtsmethode die Waldorfschule in Linz als am besten für die Tochter geeignet empfohlen.

Der Bw. führte in der Berufungsschrift weiters an, dass die Wahl der Waldorfschule für die Tochter eine erforderliche und richtige Entscheidung gewesen sei, dass diese dort die Mittelstufe (= Hauptschule) positiv abgeschlossen hätte und die Tochter nunmehr die Fachschule für wirtschaftliche Frauenberufe besuchen könne.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es maßgeblich, ob eine derartige Schule als mit den entsprechenden Schulen des Regelschulwesens mit gleichem Schulabschluss als **gleichwertig** anzusehen ist. Nach der Rechtsprechung ist dabei eine gleichwertige, nicht eine gleiche Ausbildung (vgl. zuletzt VwGH 22.12.2004, 2003/15/0058) zugrunde zu legen.

Die Gleichwertigkeit der Ausbildung ist nach Ansicht des Senates zu bejahen:

Dies aus folgenden Gründen:

Einerseits hat der Bw. in der Berufungsschrift und in der mündlichen Verhandlung selbst ausgeführt, dass die Tochter in der Privatschule die Mittelstufe, dies entspricht im staatlichen Schulsystem der Hauptschule, positiv abgeschlossen hat und andererseits wird auf der Homepage der freien Waldorfschule von dieser selbst die Vergleichbarkeit mit dem staatlichen Schulsystem bestätigt bzw. mit dieser Tatsache auch geworben.

Im Übrigen hat auch der VwGH wie bereits ausgeführt – in seinem Erkenntnis vom 22.12.2004, ZI: 2003/15/0058 die Vergleichbarkeit der freien Waldorfschule mit öffentlichen Schulen bejaht.

Weiters, wie ebenfalls aus der Homepage der freien Waldorfschule hervorgeht, ist die Waldorfschule auf die Art der bei der Tochter festgestellten Teilleistungsschwäche (= Dyskalkulie) nicht spezialisiert – dazu hätte sie eine besondere Waldorfschule – eine so genannte heilpädagogische Förderschule besuchen müssen und wie aufgrund der Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz festgestellt wurde, gibt es im Rahmen des

staatlichen Regelschulwesens spezielle Förderprogramme für Kinder mit Teilleistungsschwächen.

Es kann also nicht erkannt werden, dass ausschließlich im gewählten Schultyp im Sinne der Waldorfschule eine Schulausbildung der Tochter möglich und somit zwangsläufig gewesen wäre.

Das Schulgeld ist zwar mit der Bestimmung nach § 34 Abs. 8 EStG nicht abgegolten, doch hat der Gesetzgeber durch eine weitgehende Schulgeldbefreiung vorgesorgt bzw. ist das Schulgeld deshalb nicht zu berücksichtigen, weil es sich dabei um eine Unterhaltsleistung handelt, die beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen würde (vgl. u.a. VwGH 18.2.1999, 97/15/0047).

Nach den obigen Darstellungen ist jedenfalls davon auszugehen, dass der Besuch der Waldorfschule keinesfalls zwangsläufig im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen bedingt war.

Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, dass in aller Regel der Besuch einer nach den Prinzipien der Waldorfpädagogik geführten Schule allein deswegen, weil die Unterrichtsgrundlage eine andere als im Regelschulwesen ist, den Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht zu vermitteln vermag, wenn sich im Nahebereich des Wohnortes eine andere Schule mit gleichem Schulabschluss befindet.

Unstrittig ist, dass sich im Einzugsbereich (Nahbereich) zahlreiche andere Schulen mit gleichem Schulabschluss befinden.

Eine steuerliche Berücksichtigung der Schulgeldzahlungen war daher nicht möglich.

Linz, am 19. Juni 2007