

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 24. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vertreten durch Mag. Ingeborg Fröhlich vom 16. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 6. Dezember 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. erhielt im Jahre 2003 Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit und beantragte bei der Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr Krankheitskosten für seine volljährige, behinderte Tochter in Höhe von 4.144,00 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Die Aufwendungen umfassten die Kosten der Unterbringung in einer Wohngemeinschaft in V, N-Gasse, in Höhe von 2.520,00 € (12 x 210,00 €), eines Selbstbehaltes anlässlich des Ankaufs eines Duschrollstuhles von 1.489,00 € und einer Musiktherapie von 135,00 €

Mit dem angefochtenen Bescheid versagte das Finanzamt dem Bw. die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung, dass nicht er, sondern seine Tochter die erhöhte Familienbeihilfe bezogen habe, demnach §

34 Abs. 4 EStG 1988 anzuwenden sei, wonach die in Streit stehenden Kosten den zu berechnenden Selbstbehalt in Höhe von 4.548,29 € nicht überstiegen hätten.

Dagegen er hob der Bw. Berufung und führte darin aus, dass die Bestimmung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 nicht auf den Empfänger der erhöhten Familienbeihilfe ausgerichtet sei, sondern auf die im vorliegenden Fall außer Streit gestellte Tatsache, dass Familienbeihilfe gewährt worden sei.

In einem weiteren Schriftsatz vom 20. Mai 2004 teilte der Bw. mit, dass seine Tochter im Oktober 2001 in diese Wohngemeinschaft übersiedelt sei und ihm ab diesem Zeitpunkt die erhöhte Familienbeihilfe wieder zustehen würde, da er überwiegend für den Unterhalt der Tochter aufzukommen habe. Daher habe der Bw. an das Finanzamt A. einen Antrag auf Gewährung der Familienbeihilfe gemäß § 2 Abs. 2 FLAG gestellt, woraufhin er aufgefordert wurde, einen neuerlichen Antrag als Sachwalter im Namen des Kindes einzureichen. Dies führte schließlich dazu, dass die Zuständigkeit für die Auszahlung der erhöhten Familienbeihilfe an die Tochter auf das Finanzamt B. O. überging und das im Berufungsfall zuständige Finanzamt die Berücksichtigung der in Streit stehenden Kosten versagt habe.

In der am 11. August 2004 ergangenen abweisenden Berufungsvorentscheidung führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass Mehraufwendungen eines Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen übersteigen würden (§ 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988).

In Analogie dazu sei die Bestimmung des § 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG 1988 zu sehen, wonach Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der Ehepartner oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

In beiden Fällen sei nach Ansicht des Finanzamtes die Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen (BGBl. 303/1996, BGBl. 91/1988, BGBl. 416/2001) zu beachten, in der ausgeführt werde, dass eine Berücksichtigung im Sinne der §§ 34 und 35 EStG 1988 nur für ein Kind gemäß § 106 EStG 1988 erfolgen könne. Demnach seien die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt nicht erfüllt gewesen, da die Tochter des Bw. eigene Familienbeihilfe bezogen habe und dem Bw. daher kein Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag zugestanden sei.

In der Berufungsverhandlung am 6. Dezember 2004 gab der Bw. ergänzend an, dass sämtliche von der Magistratsabteilung 12 gewährten Pflegekosten direkt an das "Haus C."

ausbezahlt würden und er deshalb nicht angeben könne, inwieweit die in Streit stehenden Mehraufwendungen die Pflegegeldzahlungen überstiegen hätten.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies zudem auf ein nicht vollständig vorhandenes Schreiben der "R.O.", aus dem hervorgehe, dass der vom Bw. bezahlte Haushaltsbeitrag in Höhe von monatlich 210,00 € mit der erhöhten Familienbeihilfe gegen verrechnet werde. Darüber hinaus seien nach ihrer Ansicht im Falle einer Behinderung eines nicht haushaltzugehörigen Kindes im Ausmaß von 45 %, dem keine erhöhte Familienbeihilfe zustehe, die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 6 EStG auch nur dann erfüllt, wenn das behinderte Kind ein Kind nach § 106 EStG 1988 sei.

Das "Haus C." teilte am 9. Dezember 2004 mit, dass es im Streitjahr für Wohnbetreuungskosten der Tochter des Bw. dem Fond "T.W." einen Tagsatz in Höhe von 125,60 € in Rechnung gestellt habe. Darüber hinaus setze sich der vom Bw. bezahlte Haushaltsbeitrag in Höhe von 210,00 € monatlich aus den über den besagten Tagsätzen liegenden Unterbringungskosten zusammen.

Das gesetzliche Pflegegeld der Stufe sieben beläuft sich monatlich auf 1.531,00 €

***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.

Nach dem zweiten Absatz dieser Bestimmung ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nach § 34 Abs. 4 Satz 1 EStG 1988 wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Durch das Strukturanpassungsgesetz, BGBl. Nr. 201/1996, wurde die Bestimmung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 im Umfang der Bestimmung des dritten Teilstriches abgeändert und durch die Schaffung einer Regelung in einem fünften Teilstrich sowie der Einräumung einer Verordnungsermächtigung ergänzt.

Demnach können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden (Abs. 6).

- 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 (dritter Teilstrich).

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) (vierter Teilstrich).
- 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. 5 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung BGBl. Nr. 303/1996, deren § 1 Abs. 1 Folgendes festgelegt:

"Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe) Partners (§106 Abs. 3 EStG 1988) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder eines (Ehe) Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen."

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass die Tochter des Bw. angesichts ihrer geistigen und körperlichen Behinderung dauernd außer Stande ist, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen und demnach im Jahr 2003 die Anspruchsvoraussetzungen für die Bewilligung einer erhöhten Familienbeihilfe gegeben waren.

Aus der durch das Strukturanpassungsgesetz, BGBl Nr. 201/1996, gestalteten Rechtslage im Zusammenhang mit den in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 12.6.1996, BGBl. 303/1996 genannten Voraussetzungen ist nicht abzuleiten, dass Aufwendungen für ein behindertes Kind nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 nur bei Vorliegen eines Anspruches auf einen Kinderabsetzbetrag gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können.

Der Umstand, dass im Berufungsfall nicht der Bw. sondern seine Tochter die erhöhte Familienbeihilfe ausbezahlt bekam, führt jedoch nicht dazu, dass insgesamt gesehen die Anspruchsvoraussetzungen für die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 zu verneinen sind. Vielmehr normiert der § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes – aber unter Anrechnung der pflegebedingten Geldleistungen – als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Wenn eine darüber hinaus in Geltung gesetzte Verordnung festlegt, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind, so vermag diese die in § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 getroffene Anordnung nicht dahingehend einzuschränken, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für erheblich behinderte, jedoch nicht haushaltsgeschäftige Kinder, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, aus der besagten Vorschrift herausfallen und nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu beurteilen sind. Dies bedeutet, dass der Bw., dem die erhöhte Familienbeihilfe nicht selbst gewährt wird und der die tatsächlichen im ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung seiner Tochter stehenden Mehraufwendungen geltend machte, zwar nicht die Anspruchsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 der genannten Verordnung, wohl aber jene des § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 erfüllt hat. Das Gesetz schließt nämlich nicht aus, dass bei gegebener Zwangsläufigkeit Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung auch dann als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend gemacht werden können, wenn die erhöhte Familienbeihilfe nicht dem Bw. selbst, der die außergewöhnliche Belastung beantragt hat, gewährt wird. Dass die in Streit stehenden Kostenbeiträge sowie die Aufwendungen für Hilfsmittel und Heilbehandlungen dem Bw. zwangsläufig entstanden sind, ergibt sich aus der für ihn nach § 140 ABGB bis auf weiteres bestehenden Unterhaltsverpflichtung und insbesondere daraus, dass von ihm als Vater des Kindes die Bezahlung der gegenständlichen Kostenbeiträge sowie der Ausgaben für Heilbehandlungen aus rechtlichen und sittlichen Gründen verlangt wird.

Nach der im Berufungsfall außer Streit gestellten Sachlage steht der Tochter des Bw. monatlich ein gesetzliches Pflegegeld im Ausmaß von 1.531,00 € (von 18.372,00 € jährlich) zu, das zur Gänze durch die vom "Haus C. " dem "Fond für T.W. " in Rechnung gestellten Tagsätze in Höhe von 125,60 € verbraucht wird. Das "Haus C." verrechnet zudem dem Bw. über die Höhe der genannten Tagsätze hinaus den in Streit stehenden Haushaltsbeitrag im Ausmaß von jährlich 2.520,00 €, der somit einen die pflegebedingten Geldleistungen übersteigenden Mehrbetrag darstellt und aus dem Titel der Behinderung nach § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Aus den obigen Darlegungen sind darüber hinaus die nachweislich für den Ankauf eines Duschrollstuhles und für eine Musiktherapie erbrachten Ausgaben im vollen Umfang ihrer

Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169).

Dies entspricht auch den Darlegungen des VfGH im Erkenntnis vom 13. März 2003, B 785/02, wonach Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung offenbar zu jenen Aufwendungen gehören, die nach der insoweit klaren Anordnung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Bei der Ermittlung des Einkommens waren daher ausgehend vom Gesamtbetrag der Einkünfte die bisher bereits anerkannten Sonderausgaben sowie die außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt in Höhe von 4.144,00 € in Abzug zu bringen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Jänner 2005