



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die nichtselbständig beschäftigte Berufungswerberin (Bw.) hat eine behinderte Tochter, für die sie erhöhte Familienbeihilfe bezieht. Die Tochter der Bw. hat Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 2.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 1. Februar 2010 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 durch. Dabei führte das Finanzamt begründend aus, die Arbeitnehmerveranlagung sei infolge Nichtabgabe der zugesendeten Erklärung aufgrund der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel durchgeführt worden. Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen blieben dabei mangels Nachweis unberücksichtigt (AN-Akt 2008, AS 1 – 2). Hingegen wurden die Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung des Kindes der Bw. im Ausmaß von € 2.637,60 bei der Einkommensbemessung in Abzug gebracht.

Mit Schreiben vom 11. Februar 2010 ersuchte die Bw. bis zum 25. Februar 2010 um "Verlängerung der Abgabefrist zur Arbeitveranlagung 2008 und 2009, weil sie alleine nicht in der Lage sei alle Rechte für eine Behinderte geltend zu machen, "die auch nach UNO-Konvention über die Rechte von Behinderten, von der Republik Österreich unterzeichnet. Bereits für 2007 wurden Kosten nicht anerkannt. ..." (AN-Akt 2008, AS 3).

Mit Bescheid vom 10. März 2010 verlängerte das Finanzamt, die Berufungsfrist antragsgemäß bis zum 31. März 2010 (AN-Akt 2008, AS 9).

Am 31. März 2010 langte beim Finanzamt die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 samt Beilagen ein (AN-Akt 2008, AS 10 - 16). Dabei beantragte die Bw. anstelle der Pauschbeträge die tatsächlichen pflegebedingten Aufwände in Höhe von € 25.416,88 für ihre behinderte Tochter als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Begründend führte die Bw. dazu – teilweise wörtlich wiedergegeben – aus:

"Es ist Aufgabe und Pflicht der Republik Österreich für eine Behinderte da zu sein und damit auch der Behörde und nicht gegen diese in der Hoffnung sie nicht mehr unterstützen zu müssen. Laut österreichischer Verfassung verpflichtet sich die Republik Österreich für die Gesundheit zu sorgen. ...

Laut UNO-Resolution für Behinderte – von der Republik Österreich mitunterzeichnet – hat der Behinderte das Recht auf jede Chance der Verbesserung der Behandlung, außerdem das Recht auf kostenlose Versicherung – hat meine Tochter nicht bekommen – auf neue Bekleidung, auf Urlaub, Förderung, Sport, Betreuung, ..."

Diese nach Auffassung der Bw. durch die Pflege und Behinderung ihrer Tochter bedingten Aufwände im Ausmaß von € 25.416,88 gliedern sich wie folgt:

Pos 1	Kosten für Lebenshilfe	196,21 / monatlich	2.354,52
Pos 2	Krankenkasse	48,83 / monatlich	585,96
Pos 3	Kosten für Gehirnforschung für Heilung	1.000 / monatlich	12.000,00
Pos 4	Übersetzung der Befunde		2.500,00
Pos 5	Taschengeld	100 / monatlich	1.200,00
Pos 6	Binden	5,20 / wöchentlich	322,40
Pos 7	105 Tage im Jahr ist Tochter bei Bw.		1.000,00
Pos 8	Ausflüge mit Tochter		1.296,00
Pos 9	Urlaub mit Tochter	1.800 km x 0,36	648,00
Pos 10	Bekleidung pro Jahr		550,00
Pos 11	Friseur pro Jahr		400,00
Pos 12	Trommeln für Behinderte		300,00
Pos 13	Training mit Hanteln		150,00
Pos 14	Getränke für Werkstatt		150,00
Pos 15	Toilettartikel, Seifen, Cremen		100,00
Pos 16	Wäsche waschen		400,00
Pos 17	Zeitschriften		150,00
Pos 18	Telefonkosten	25 / monatlich	300,00

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2008) führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung am 23. August 2010 nochmals durch.

Unter Berücksichtigung des Pauschbetrages nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes im Ausmaß von € 2.637,60 sowie unter Berücksichtigung der Aufwendungen für die Krankenkasse in Höhe von € 585,96 als Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag setzte das Finanzamt die Einkommensteuer neuerlich fest. Dabei ergab sich eine Abgabengutschrift in Höhe von € 259,38.

Die darüber hinausgehenden beantragten Aufwendungen, so das Finanzamt weiter begründend, seien mit dem Kinderansetzbetrag und der Kindbeihilfe abgegolten und stellten keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und verwies dabei im Wesentlichen auf die ausführliche Einkommensteuerbescheidbegründung des Jahres 2007.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2011 beantragte die Bw., auf das bisherige Vorbringen verweisend, die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahrensrechtlich bleibt vorweg festzuhalten, dass die Berufung vom 31. März 2010 gemäß § 274 BAO als auch gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 23. August 2010 im wiederaufgenommenen Verfahren gerichtet gilt.

Die infolge eines temporalen organischen Psychosyndroms behinderte Tochter der Bw. hat einen Rechtsanspruch Pflegegeld der Stufe zwei in Höhe von € 213,40. Der Bw. selbst wird die erhöhte Familienbeihilfe für ihre behinderte Tochter im Ausmaß von € 349,40 monatlich auf ihr Konto überwiesen.

Mit Bescheid vom 25. April 2006 ging der Pflegegeldanspruch der Tochter – abzüglich eines Betrages von 10 % des Pflegegeldes der Stufe 3 als Taschengeld – für die Dauer ihres Aufenthaltes im Wohnhaus der Lebenshilfe auf das Land Niederösterreich über.

Den §§ 35 und 39 des Niederösterreichischen Sozialhilfegesetzes, LBGI. 9200, folgend wurde die Bw. mit Bescheid vom 27. Juli 2006 von der Bezirkshauptmannschaft verpflichtet, auf

Grund ihrer gesetzlichen Unterhaltpflicht für ihre Tochter zu den Kosten der Sozialhilfe – dem Aufenthalt im Wohnhaus der Lebenshilfe – einen Kostenbeitrag im Ausmaß von € 196,21 monatlich zu leisten.

Nach eigenen und von der Lebenshilfe bestätigten Angaben verbringt die Tochter jedes zweite Wochenende sowie die Urlaube im Haushalt der Bw. und besucht sie an jedem anderen Sonntag ihre Familie (Schreiben vom 29. März 2009, AN-Akt 2008, AS 11).

Als strittig stellt sich die steuerrechtliche Beurteilung der oben (unter der Pos 1 bis Pos 18) angeführten Aufwendungen dar.

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:

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.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach dem Wortlaut des § 34 Abs. 2 EStG bedeutet außergewöhnlich, dass dem Steuerpflichtigen eine höhere Belastung als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen muss.

Die Definition der Außergewöhnlichkeit ist typisierend dahin zu verstehen, dass es sich nicht um eine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln darf.

Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient somit der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung. Liegt eine Ausgabe in einer bestimmten Einkommenskategorie an sich im Bereich der normalen Lebensführung, liegt auch dann keine außergewöhnliche Belastung vor, wenn tatsächlich nicht die Mehrheit dieser Einkommenskategorie dieselben Ausgaben tätigt (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 34 Abs. 2 bis 5, Tz 2 sowie die dort zitierte Judikatur). Mit anderen Worten erfordert dieses Tatbestandsmerkmal, dass es sich um Aufwendungen handeln muss, die in den besonderen

Verhältnissen des einzelnen oder wenigstens einer kleinen Minderheit von Steuerpflichtigen begründet sind. Somit können Ereignisse, die bei der überwiegenden Mehrheit der in gleichen Verhältnissen lebenden Steuerpflichtigen eintreten, nicht gemäß § 34 berücksichtigt werden. Es darf sich auch nicht um eine im täglichen Leben typische Erscheinung handeln.

Nur Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, sind beim Verpflichteten berücksichtigungsfähig.

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

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt § 34 Abs. 6 EStG einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltens. Dazu gehören Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder Unterhaltsabsetzbetrag das Kind pflegebedingte Geldleistungen (Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Begünstigungsfähig als außergewöhnliche Belastung ist demnach nur der durch die Behinderung bedingte Mehraufwand, somit jener Aufwand, der über die Kosten der typischen Lebensführung hinausgeht (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074).

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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).

Nach dem § 4 der Verordnung zu §§ 34 und 35 EStG sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung zu §§ 34 und 35 EStG über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303 idgF BGBl. 2001/416, sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis

der tatsächlichen Kosten mit monatlich € 262 vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapienkosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Soweit allerdings ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründeten Krankheit nicht dargelegt wird bzw. auch keiner vorliegt, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen (VwGH, 28.9.1983, 82/13/0111, VwGH 18.5.1995, 93/15/0079, Doralt, EStG³, § 35 Tz 9).

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 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. Gemäß Z 4 leg. zit. sind Unterhaltsleistungen darüber hinaus nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Betrachtet man nunmehr den gegenständlichen Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so ergibt sich nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2008 vom 23. August 2010.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates stellen die unter Positionen 5 bis 18 dargestellten Aufwände Kosten des laufenden Unterhaltes und der Lebensführung dar. In Urlaubaufwänden, Ausgaben für körperliche Hygiene und Kleidung für das unterhaltsberechtigte Kind ist nach der allgemeinen und täglichen Lebenserfahrung keine Außergewöhnlichkeit im Sinne des § 34 EStG zu erblicken, zumal diese Ausgaben in der normalen Lebensführung begründet sind und typischerweise wiederkehrende Kosten der Lebenshaltung darstellen.

Der Wortlaut des § 34 Abs. 7 EStG schließt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus, Aufwendungen für den laufenden Unterhalt eines Kindes als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (VwGH 15.4.1997, 95/14/0147; 28.5.1998, 94/15/0028). Die Berücksichtigung des laufenden Unterhaltes ist daher nicht möglich. Diese Aufwendungen sind mit der erhöhten Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag

abgegolten. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ist in der Nichtberücksichtigung dieser Aufwände nicht zu erblicken.

Nach der Rechtsprechung des OGH sind vom Begriff der Heilbehandlung alle Behandlungen erfasst, die einem diagnostischen, therapeutischen, prophylaktischen oder schmerzlindernden Zweck dienen (OGH 11.09.1984, 9 Os 121/84). Dieser Begriff umfasst alle Behandlungen am Patienten, die aufgrund einer medizinischen Indikation vorgenommen werden, um dessen Krankheiten, Leiden, Körperschäden, körperliche Beschwerden oder seelische Störungen zu erkennen, zu heilen oder zu lindern. Dabei muss es sich um Maßnahmen handeln, die entweder von einem Arzt selbst vorgenommen oder nach ärztlicher Anordnung durchgeführt werden (vgl. Mag. iur. Marieluise Palzer, *Die Patientenverfügung, Ein Rechtsvergleich Österreich-England*). Stark vereinfacht ausgedrückt ist eine Heilbehandlung somit die Behandlung des Patienten nach den gängigen und der Erfahrung nach wirksamen Methoden.

In diesem Sinne normiert auch § 4 der Verordnung zu §§ 34 und 35 EStG als Kosten der Heilbehandlung Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen.

Jene unter Position 3 und 4 oben angeführten Aufwände – "*Kosten für Gehirnforschung und Heilung*" sowie "*Übersetzung der Befunde*" – stellen nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates schon ihrer Bezeichnung nach keine Kosten einer Heilbehandlung dar. Vielmehr handelt es sich bei den von der Bw. aufgewendeten Beträgen um Zuwendungen an ein Forschungszentrum in der Ukraine, die neben einem möglichen wissenschaftlichen Erkenntnisgewinn, die Krankheit der Tochter unter Einsatz innovativer, im entsprechenden Indikationsgebiet noch nicht erprobter Mittel zu erforschen und Verfahren für eine Behandlung zu entwickeln. Dass es sich bei diesen Zuwendungen nicht um Kosten einer Heilbehandlung im oben dargestellten Sinn handelt, ist nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates offensichtlich, weil die Kosten einer steuerlich zu berücksichtigenden Heilbehandlung eine ärztliche Anordnung voraussetzen. Auch kann eine Zwangsläufigkeit dieser Aufwände im Sinne des § 34 EStG nicht erkannt werden.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass in der Berechnung des Mehraufwandes aufgrund der Behinderung bei Inanspruchnahme des Pauschbetrages keine Rechtswidrigkeit zu festzustellen ist zumal die für die Bw. günstigere Berechnungsvariante als außergewöhnliche Belastung bei der Einkommensermittlung Berücksichtigung fand.

Demnach ist gemäß § 5 Abs. 1 der oa Verordnung vom jährlichen Pauschbetrag (€ 262 x 12) das jährliche bescheidmäßig festgesetzte und vom Land Niederösterreich nicht einbehaltene Taschengeld der Tochter (€ 42,20 x 12) somit in Summe € 2.637,60 als außergewöhnliche Belastungen in Abzug zu bringen.

Alternativ dazu stellt sich die Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen nach den tatsächlich angefallenen Kosten für die Bw. als ungünstiger dar, weil vom monatlich zu tragenden bescheidmäßig vorgeschriebenen Kostenbeitrag der Bw. (€ 196,21 x 12) das nicht einbehaltene Taschengeld der Tochter (€ 42,20 x 12) in Abzug zu bringen wäre und somit in Summe € 1.848,14 als außergewöhnliche Belastungen zu Berücksichtigung fänden.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. März 2011