



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Bundesbediensteter, Adr., vom 20. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 8. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Abgabengutschrift beträgt € 3.554,57 (= S 48.912,00).

### Entscheidungsgründe

**A)** Die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 (OZ 23 f./1998) wurde am 15. Dezember 2003 erstellt und am selben Tag dem Finanzamt persönlich überreicht. Folgende Erklärungsdaten gab der Bw. bekannt: eine bezugsauszahlende Stelle, bei der er ganzjährig beschäftigt gewesen sei; die Geltendmachung des Alleinverdienerabsetzbetrages, weil seine Ehegattin im Streitjahr (lediglich) Einkünfte von ca. S 53.000,00 bezogen habe. Als Sonderausgaben erklärte der Bw. Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die für Sanierung von Wohnraum oder energiesparende Maßnahmen aufgenommen wurden, nach Abzug der dafür erhaltenen Beihilfen u. dgl. (KZ 457) in Höhe von S 67.500,00. Als Werbungskosten erklärte der Bw. die kleine Pendlerpauschale, d. h. Entfernungspauschale, für 21,3 km in Höhe von S 5.280,00. Als außergewöhnliche Belastung für seine zu 100% behinderte Tochter beanspruchte der Bw. die Pauschale in Höhe von S 3.600,00. Weiters erklärte der Bw., dass eine pflegebedingte Geldleistung in Höhe von

---

S 7.710,00 p. M. bezogen worden sei (Stufe 4). Unter der KZ 428 beantragte er das Schulgeld für eine Sonder(Pflege)Schule bzw. Behindertenwerkstätte in Höhe von S 43.476,00, nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung wurden in Höhe von S 3.200,00 unter der KZ 471 beansprucht.

**B)** Der Einkommensteuererstbescheid wurde am 8. Jänner 2004 (OZ 20 ff./1998) erstellt.

Folgende einkommensmindernde Positionen wurden in diesem Bescheid berücksichtigt: Neben dem Pauschbetrag für Werbungskosten wurde die erklärte Pendlerpauschale in Höhe von S 5.280,00 berücksichtigt. Als Sonderausgaben wurden S 16.875,00 (= 25% der erklärten S 67.500,00) abgezogen. Die festgesetzte Einkommensteuer errechnete sich als Gutschrift mit S 14.372,00 (= € 1.044,45). Als Begründung wurde (lediglich) angeführt, dass es durch die Umrechnung der Beträge von Schilling in Euro zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen könne.

**C)** Mit Schreiben vom 20. Jänner 2004 erhob der Bw. gegen den Erstbescheid Berufung (OZ 11 ff./1998) (zur Post gegeben am 6. Februar 2004) und führte Folgendes aus: Es seien vergessen worden,

1. die Ausgaben für Wohnraumsanierung in Höhe von S 67.500,00, die für ein behindertes Kind voll abzugsfähig seien (dzt. nur zu einem Viertel berücksichtigt, Landesdarlehen, siehe Vorjahre);
2. die Aufwendungen für Hilfsmittel für behinderte Menschen und Schulgeld (S 43.476,00 und S 3.200,00 sonst. Hilfsmittel) seien zu 100% zu berücksichtigen, also auch Kosten für ein Kfz in Höhe von S 192.568,80 (S 209.900,00 abzüglich S 17.331,20), wenn kein öffentliches Verkehrsmittel benutzt werden könne;
3. der Gehbehindertenfreibetrag in Höhe von S 2.100,00 monatlich für seine Tochter aufgrund vorliegender Gehbehinderung;
4. die Pauschale von S 3.600,00 monatlich für die Behinderung seiner Tochter werde beantragt, sei aber derzeit noch nicht berücksichtigt;
5. MdE/GdB mit Magendiätverpflegung für den Bw. und seine Gattin (AVAB) für 1998, da die Leiden mit Magendiätverpflegung (Gastritis) seit 1998 vorhanden seien – bitte L 38 zusenden;
6. dienstlich erforderlicher Computerkauf für die Erstellung von Steuerungssoftware, Dienstplänen etc. – 20% Privatanteil, 4 Jahre Nutzungsdauer, AfA S 5.928,00 für 1998;
7. Telefonkostenpauschale, beruflicher Anteil S 4.000,00 als Funküberwachungsbeamter;
8. Kostenpauschale Stromkosten für Computer, Drucker und Scanner S 500,00 für 1998;
9. es gebühre die große Pendlerpauschale (= Unzumutbarkeitspauschale), weil an der Mehrzahl der Tage, an denen er Dienst zu versehen habe, die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich sei. Seine Dienstantritte erfolgten alternierend (Wechsel-Schicht-).

dienst) um 8 Uhr und 19 Uhr, das Dienstende sei alternierend um 19Uhr12 und 8Uhr12, auch an Sonn- und Feiertagen.

Diesem Schreiben wurden folgende Unterlagen (OZ 12 bis 18) beigelegt:

- Kopie des Zulassungsscheines des für die Tochter des Bw. angeschafften Kfz;
- Kopie des Ausweises gemäß § 29b StVO vom 12. März 1998;
- Kopie der Kfz-Rechnung vom 21. April 1998 mit dem Vermerk des Zuschusses des zuständigen Bundessozialamtes in Höhe von S 17.331,20;
- Kopie eines Ersuchens der Bezirkshauptmannschaft Tulln vom 16. Oktober 1997 an den Amtsarzt um Erstellung eines Gutachtens, ob die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar sei und ob eine Begleitperson erforderlich sei; weiters: Aktenvermerk des Amtsarztes, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels wegen der Kniescheibenluxation kaum möglich oder zumutbar sei. Außerdem wird in dem Aktenvermerk ausgeführt, dass eine Begleitperson immer erforderlich sei (panische Angstzustände).
- Kopie einer Diagnose eines Facharztes für Orthopädie, womit bestätigt wird, dass die Tochter des Bw. öffentliche Verkehrsmittel selbstständig nicht benutzen könne;
- Kopie der amtsärztlichen Bescheinigung vom 8. Juli 1999 an das Finanzamt zum Nachweis des Grades der Behinderung der Tochter des Bw. in Höhe von 100% seit der Geburt sowie des Attestes, dass die Tochter voraussichtlich dauernd außerstande sein werde, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen;
- Kopie der Diagnose eines Facharztes für Kinder- und Jugendheilkunde vom 2. Juli 1997; darin wird der Tochter des Bw. im Wesentlichen ein autistisches Syndrom, ein psychomentaler Entwicklungsrückstand, eine cerebralmotorische Bewegungsstörung (Gleichgewicht, Koordination) sowie eine habituelle Patellarsehnenluxation rechts attestiert;
- Kopie der Honorarnote eines Psychotherapeuten vom 16. Juli 1998 über S 500,00;
- Kopien von zwei weiteren Kassabelegen einer klinischen Psychologin vom 18. Juli und 29. August 1998 über S 600,00 bzw. S 900,00;
- Kopie einer Bestätigung eines Facharztes für Kinderheilkunde und Kinderneuropsychiatrie vom 23. August 1998 über S 1.200,00;
- Kopie der Rechnung vom 24. September 1996 über den Kauf eines Computers mit einem Bruttbetrag von S 29.640,00.

**D)** Am 13. Juli 2004 wurde ein Ergänzungersuchen erstellt (OZ 9 f./1998), in dem der Bw. zur Beantwortung folgender Fragen aufgefordert wurde:

1. Betrage der Grad der Behinderung eines Kindes mindestens 50%, so bestehe zum einen Anspruch auf erhöhte Familienbeihilfe. Hinsichtlich der Steuerfreibeträge könne der Bw. zwischen zwei Möglichkeiten wählen: Entweder er weise sämtliche aus der Behinderung resultierenden Aufwendungen nach und kürze diese um die erhaltenen Pflegegelder, oder er

beantrage den Pauschbetrag in Höhe von S 3.600,00 monatlich (von dem wiederum die erhaltenen Pflegegelder abgezogen werden müssten). Daneben könne er nur mehr Aufwendungen für Hilfsmittel (z. B. Rollstuhl, Blindenhilfsmittel), Heilbehandlungskosten (Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten, Therapiekosten, Medikamente, durch Heilbehandlung verursachte Fahrtkosten) sowie eine Sonder- oder Pflegeschule oder eine Behindertenwerkstatt (werde das Kind in einem Vollinternat untergebracht, müsse der Freibetrag von S 3.600,00 pro Internatstag um 1/30 vermindert werden) geltend machen. Fahrtkosten würden stets durch den Pauschbetrag abgegolten und könnten daher nicht zusätzlich berücksichtigt werden. Der Abzug des Freibetrages für ein eigenes Kfz oder für Taxikosten sei leider nicht möglich.

Zufolge der strengen Bestimmungen des § 20 EStG 1988 könnten die Anschaffungskosten eines Kraftwagens auch dann nicht von der Steuer abgesetzt werden, wenn dem Kind des Bw. die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels aufgrund einer Gehbehinderung nicht zumutbar sei. Im Hinblick auf die Höhe der dem Bw. zugeflossenen pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld der Stufe 4 laut Angaben des Bw.) sei nach momentaner Aktenlage bei Geltendmachung des Pauschbetrages, mit Ausnahme der Kosten der Heilbehandlung, kein weiterer Freibetrag zu berücksichtigen. Der Bw. habe aber die Möglichkeit, sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung seiner Tochter nachzuweisen (für diesbezügliche Fahrtkosten könne z. B. das Kilometergeld in Höhe von S 4,90 bzw. € 0,356 von der Steuer abgesetzt werden).

Der Bw. werde daher ersucht, eine entsprechende Aufstellung sämtlicher Aufwendungen unter Anschluss Bezug habender Belege und Beweismittel vorzulegen (z. B. Aufstellung über o.a. Fahrten).

2. Außerdem werde der Bw. ersucht, die diesem Schreiben beigelegten Vordrucke L 38 nach amtsärztlicher Untersuchung dem Finanzamt zu retournieren.

3. Darüber hinaus werde um Bekanntgabe der genauen Adresse(n) des/der Dienstorte des Bw. ersucht.

**E)** Am 20. August 2004 wurde ein Antwortschreiben des Bw. (OZ 8/1998) am Finanzamt persönlich überreicht. Darin wird ausgeführt:

1. Nach Meinung des Bw. stelle in diesem besonderen Fall das Kfz für seine Tochter sehr wohl ein Hilfsmittel dar – analog einem Rollstuhl. Wegen der autistischen Grundsymptomatik und den damit zusammenhängenden Angststörungen könne sie nur durch die Benutzung des eigenen Kfz (auch die Benutzung eines Taxis, eines Kranken- oder Behindertentransportes sei nicht möglich) und Einstieg in der abgeschlossenen Garage des Wohnhauses das Haus verlassen. Ein Verlassen des Hauses sei aber, auch zu Zwecken der Heilbehandlung sowie zu Zwecken der ärztlich verordneten Freiluftaufenthalte, unerlässlich.

---

2. Weil wegen der Zeitdauer seit dem Jahre 1998 die entsprechenden Befunde zur weiteren Beweissicherung hinsichtlich der angeführten Magenerkrankungen nicht mehr beschaffbar seien, werde in diesem Punkt die Berufung zurückgezogen.

3. Die genaue Anschrift seines Dienstortes laute: Adresse.

**F)** Am 18. Juli 2005 wurde seitens des Finanzamtes die Berufungsvorentscheidung (OZ 6 f./1998) erstellt und der Bescheid vom 8. Jänner 2004 abgeändert.

Als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, wurde der Betrag von S 10.428,00 (= Summe aus S 5.928,00, d. i. die beantragte Jahres-AfA für den Computer, S 4.000,00, d. i. beantragte Telefonkostenpauschale als Funküberwachungsbeamter, beruflicher Anteil, sowie S 500,00, d. i. Kostenpauschale für Stromkosten des Computers, Scanners und Druckers) berücksichtigt.

Als sonstige Werbungskosten wurde der Betrag von S 6.240,00 (= Differenz zwischen der Pendlerpauschale von S 5.280,00 gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 und von S 11.520,00 gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c leg. cit.) angesetzt.

Die Sonderausgaben wurden in der Berufungsvorentscheidung unverändert gegenüber dem Erstbescheid in Höhe von S 16.875,00 (= 1/4 von S 67.500,00) berücksichtigt.

Als außergewöhnliche Belastungen wurden die nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von S 9.080,00 (d. i. die Summe aus der Honorarnote über S 500,00, den Kassaeingangsbelegen über S 2.700,00 und den Fahrtkosten in Zusammenhang mit einer medizinischen Betreuung von S 5.880,00) berücksichtigt.

Die Abgabengutschrift laut BVE wird mit € 610,82 (= S 8.405,00) ausgewiesen.

Die gesonderte Begründung zu dieser Berufungsvorentscheidung wurde am 19. Juli 2005 (OZ 2 ff./1998) erstellt. Darin wird ausgeführt, dass die Erledigung aus folgenden Gründen vom Begehr des Bw. abweiche:

Betrage der Grad der Behinderung eines Kindes mindestens 50%, so bestehet zum einen Anspruch auf erhöhte Familienbeihilfe. Hinsichtlich der Steuerfreibeträge könne der Bw. zwischen zwei Möglichkeiten wählen:

Entweder er weise sämtliche aus der Behinderung resultierenden Aufwendungen nach und kürze diese um die erhaltenen Pflegegelder, oder er beantrage den Pauschbetrag in Höhe von S 3.600,00 monatlich (von dem wiederum die erhaltenen Pflegegelder abgezogen würden) und könne daneben nur mehr Aufwendungen für Hilfsmittel (z. B. Rollstuhl, Blindenhilfsmittel), Heilbehandlungskosten (Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten, Therapiekosten,

---

Medikamente, durch Heilbehandlung verursachte Fahrtkosten) sowie eine Sonder- oder Pflegeschule oder eine Behindertenwerkstätte (werde das Kind in einem Vollinternat untergebracht, müsse der Freibetrag von S 3.600,00 pro Internatstag um 1/30 vermindert werden) geltend machen. Fahrtkosten würden stets durch den Pauschbetrag abgegolten und könnten daher nicht zusätzlich berücksichtigt werden. Der Abzug für ein eigenes Kfz oder für Taxikosten sei nicht möglich.

Zufolge der strengen Bestimmungen des § 20 EStG 1988 könnten die Anschaffungskosten eines Kraftwagens auch dann nicht von der Steuer abgesetzt werden, wenn dem Kind des Bw. die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels aufgrund einer Gehbehinderung nicht zumutbar sei.

Da der Bw. außer der Honorarnote in Höhe von S 500,00 und den Kassa-Eingangsbelegen in Höhe von S 2.700,00 keine weiteren Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung seiner Tochter nachgereicht habe, seien diese und zusätzlich Fahrtkosten im Zusammenhang mit einer medizinischen Betreuung in Höhe von S 5.880,00 als glaubhaft anerkannt und als zusätzliche Kosten in Abzug gebracht worden. Der Pauschbetrag von monatlich S 3.600,00 sei zwar als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden, habe jedoch steuerlich keine Auswirkungen, da der Freibetrag das monatliche Pflegegeld in Höhe von S 8.535,00 nicht übersteige.

Die AfA für den Computerkauf, die Telefonkostenpauschale, die Kostenpauschale für Strom, Computer, Drucker und Scanner seien als Werbungskosten anerkannt worden. Weiters sei das unzumutbare Pendlerpauschale (wohl gemeint: die Unzumutbarkeitspauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988) ab 20 km (Differenzbetrag auf S 11.520,00) berücksichtigt worden.

Es werde darauf hingewiesen, dass ein Vorlageantrag unabdingbar eine Berufungsvorentscheidung voraussetze; werde er vor Zustellung der Berufungsvorentscheidung gestellt, so sei er wirkungslos (siehe VwGH vom 26. Juni 1990, 89/14/0122; 25. November 1999, 99/15/0136).

**G)** Mit Schreiben vom 15. August 2005 (OZ 1/1998) stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag). Es sei Folgendes vergessen worden:

1. Ausgaben für Wohnraumsanierung in Höhe von S 67.500,00 für ein behindertes Kind seien als nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel voll abzugsfähig (derzeit nur zu einem Viertel berücksichtigt) – siehe VwGH- (richtig: VfGH-)Erk. vom 13. März 2003, B785/02.

2. Aufwendungen für Hilfsmittel für behinderte Menschen und Schulgeld (S 43.476,00 + S 3.200,00 sonst. Hilfsmittel) seien zu 100% zu berücksichtigen, also auch Kosten für ein Kfz in Höhe von S 192.568,80 (209.900 – 17.331,20), wenn kein öffentliches Verkehrsmittel benutzt werden könne – siehe auch VwGH-Erk. vom 3. August 2004, 99/13/0169. Wie schon im Schreiben des Bw. vom August 2004 unter Punkt 1) angeführt, sei die Vorhaltung eines eigenen Kfz (siehe diverse ärztliche Befunde und Gutachten) für seine Tochter unerlässlich, deshalb auch Absetzung der Anschaffungskosten.

3. Aus dem Schreiben der BH Tulln vom 20. August 1998 und 24. Februar 1999, das dem Finanzamt in Kopie vorliege, sei ersichtlich, dass die Aufwendungen des Bw., alleine um seiner Tochter den Besuch der Einrichtung "Rainman´s Home" zu ermöglichen, im Jahre 1998, abzüglich des Essengeldes und des Beitrages vom Land NÖ., S 33.626,00 betragen. Auch gemäß der Bescheidbegründung seien diese Kosten ohne Anrechnung auf das Pflegegeld, weil sie in keinem Zusammenhang mit dem Pflegeaufwand stünden, geltend zu machen.

4. Gehbehindertenfreibetrag in Höhe von S 2.100,00 monatlich für seine Tochter aufgrund vorliegender Gehbehinderung.

5. Die Pauschale von S 3.600,00 monatlich für die Behinderung seiner Tochter werde beantragt, werde aber derzeit noch nicht berücksichtigt.

**H)** Mit Schreiben vom 31. Jänner 2006 wurde der Bw. ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen in Kopie vorzulegen:

1) Im Zusammenhang mit der Behinderung seiner Tochter werde der Bw. ersucht, bekanntzugeben, welche der beiden Varianten im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen er beantrage:

a) Beantragung des pauschalen Freibetrages von S 3.600,00 (= € 262,00), vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen, sowie zusätzlich der tatsächlichen Aufwendungen für Behindertenhilfsmittel und Schulgelder für eine Behindertenschule oder Behindertenwerkstätte.

b) Nachweis sämtlicher tatsächlicher Mehraufwendungen aufgrund der Behinderung, nach Abzug pflegebedingter Geldleistungen.

2) Im Falle der Variante 1a) werde der Bw. ersucht, die pflegebedingte Geldleistung sowie die tatsächlichen Aufwendungen für Behindertenhilfsmittel durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Außerdem sei eine Bestätigung über die zu zahlenden Schulgelder oder Gelder für die Behindertenwerkstätte nachzureichen.

3) Soweit der Bw. die tatsächlichen Mehraufwendungen aufgrund der Behinderung seiner Tochter geltend machen wolle [Variante 1b)], wären sämtliche noch nicht nachgereichten

Belege vorzulegen. Insbesondere seien die Aufwendungen für die Wohnraumsanierung zu nennen, die er in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung als Sonderausgaben eingetragen habe. Hier wären der Gebäude- oder Wohnungsplan, die Rechnung(en) über die erbrachten Leistungen, der Kreditvertrag sowie der Tilgungsplan mit gesondertem Ausweis der Darlehenstilgung und der Zinsentilgung nachzureichen.

Bemerkt werde, dass die geltend gemachten Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug nicht als Aufwendungen für Behindertenhilfsmittel beurteilt werden könne. Diesbezüglich könnten die Fahrtkosten geltend gemacht werden, die durch geeignete Unterlagen (Fahrtenbuch usw.) nachzuweisen wären.

4) Des Weiteren seien für sämtliche geltend gemachte Aufwendungen die Kontoauszüge beizubringen.

5) Soweit der Bw. neben dem Pflegegeld Ersätze aus der Krankenversicherung oder aus einer privaten Personenversicherung erhalten habe, seien diese bekanntzugeben und mittels entsprechender Unterlagen zu belegen.

**I)** Mit Telefax vom 11. März 2006 übermittelte der Bw. 22 Blatt Unterlagen. Davon betreffen:

- Seiten 2 bis 5 das Fahrtenbuch mit 16.581 km und km-Geld von S 81.246,90 (S 4,90/km);

- Seite 6 das Schreiben der Sparkasse der Stadt K. vom 1. August 2003, dass der Bw. im Jahr 1998 eine Gesamtrückzahlung von S 67.500,00 entrichtet habe;

- Seite 7 das Schreiben der BH Tulln vom 24. Februar 1999, womit die Abrechnung der

Kostenersätze mit den anfallenden Fahrtkosten für den Zeitraum **Juli bis Dezember 1998**

bekanntgegeben werde: bei 69 Anwesenheitstagen seien **Fahrtkosten von S 21.528,00**

(= S 312,00 pro Tag) verrechnet worden. Das Essengeld betrage S 3.750,00, sodass insge-

samt S 25.278,00 berücksichtigt worden seien. Wenn davon vorgeschriebene Kostenersätze in

Höhe von S 16.992,00 abgezogen würden, verblieben S 8.286,00 zur Überweisung auf das

Konto des Bw. Aufgrund der vielen Fehltage sei der Pflegegeld-Kostenersatz anteilmäßig

vorgenommen worden.

- Seite 8 das Schreiben der BH Tulln vom 20. August 1998, womit die Abrechnung der

Kostenersätze mit den anfallenden Fahrtkosten für den Zeitraum **Jänner bis Juni 1998**

bekanntgegeben werde: Die Tochter des Bw. habe sich an 87 Tagen in der Einrichtung

"Rainman´s Home" befunden. Pro Anwesenheitstag seien an Fahrtkosten S 312,00 zu ver-

rechnen. Demgemäß betrügen die **Fahrtkosten für 87 Tage S 27.144,00**. An

Essengeldbeiträgen seien S 6.100,00 bezahlt worden. Dieser Summe von S 33.244,00 seien

die zu entrichtenden Kostenbeiträge von S 26.484,00 gegenüberzustellen, sodass dem Bw. ein

Betrag von S 6.760,00 ausbezahlt werde.

- Seite 9 der stattgebende Bescheid der BH Tulln vom 20. August 1998, wonach der Bw. ab

1. Jänner 1998 für die Dauer der Unterbringung in der Einrichtung "Rainman´s Home" S 312,00 pro Fahrt zwischen Wohnort und Einrichtung erhalte. Die Fahrtkosten würden halbjährlich im Nachhinein auf das Konto des Bw. angewiesen.
- Seiten 10 und 11 der Bescheid der BH Tulln vom 19. August 1998, wonach der Bw. aufgrund seiner gesetzlichen Unterhaltpflicht verpflichtet sei, zu den Kosten der Sozialhilfe für seine Tochter ab 1. Jänner 1998 a) S 1.854,00 (= Kostenersatz 1/3 von interner Unterbringung) und b) S 2.560,00 (= 30% vom Pflegegeld der Stufe 4) zu leisten. Da dem Bw. jedoch gleichzeitig bescheidmäßige Fahrtkosten für die täglich zurückgelegten Fahrten in die Einrichtung "Rainman´s Home" gewährt würden, seien die vorzuschreibenden Kostenersätze mit den gebührenden Fahrtkosten halbjährlich gegenzuverrechnen. ... Als monatlicher Kostenersatz sei dem Bw. daher aufgrund des Einkommens und aufgrund der Gewährung von Pflegegeld ein Betrag von zusammen S 4.414,00 vorzuschreiben.
- Seite 12 das Schreiben von "Rainman´s Home" vom 9. Juli 1998 über die Essensgeldbeiträge von Jänner bis Juni 1998. In diesem Schreiben wird bestätigt, dass die Tochter des Bw. monatlich S 1.700,00 an den "Rainman´s Home" bezahle. Werde das Essen nicht konsumiert, würden S 50,00 pro Tag zurückerstattet. Da im ersten Halbjahr 1998 Essensgeldbeiträge von S 10.200,00 geleistet und S 4.100,00 rückerstattet worden seien, seien S 6.100,00 an Essensgeldbeiträgen bezahlt worden.
- Seite 13 das Schreiben der BH Tulln vom 26. Mai 1998 betreffend Kostenersatz-Verständigung. Die Tochter des Bw. befindet sich seit 1. Jänner 1998 auf Kosten des Landes NÖ. im Verein "Rainman´s Home". Die Verpflegskosten würden täglich S 617,16 und S 1.300,00 pro Monat betragen, wozu der Bw. im Rahmen der gesetzlichen Unterhaltpflicht einen Beitrag leisten müsse. Nach Berücksichtigung der Sorgepflichten für zwei Personen ergebe sich aus dem Einkommen des Bw. – nach Abzug der absetzbaren Sonderleistungen – eine monatliche Bemessungsgrundlage von S 21.400,00. Der Kostenbeitrag werde daher bei Berücksichtigung der externen Unterbringung S 1.854,00 betragen. Die Tochter des Bw. habe Anspruch auf Pflegegeld der Stufe 4. Da sie in der Einrichtung "Rainman´s Home" im Durchschnitt mehr als vier Stunden täglich betreut werde, sei gemäß § 15 Abs. 4 des NÖ. Sozialhilfegesetzes, LGBl. 9200, 30% des zuerkannten Pflegegeldes ebenfalls als Kostenersatz zu leisten. Als monatlicher Kostenersatz werde daher aufgrund des Einkommens und des 30%igen Pflegegeldanteiles ein Betrag von S 4.414,00 vorgeschrieben. Da dem Bw. jedoch ein Fahrtkostenzuschuss gewährt werde, würden die Fahrtkosten mit den zu leistenden Kostenersätzen aufgrund der bekanntgegebenen Aufenthaltstage vierteljährlich gegenverrechnet.
- Seite 14 das (zweite) Schreiben der BH Tulln vom 26. Mai 1998 betreffend Fahrtkosten-Verständigung. Das Land NÖ. übernehme daher für die Tochter des Bw. und eine Begleitperson ab 1. Jänner 1998 für die Dauer der Unterbringung im Verein "Rainman´s Home" die Fahrt-

kosten zwischen Wohnort und Einrichtung. Als Fahrtkosten würden die doppelten Tarife einer Bahnhfahrt zweiter Klasse gelten, weil für die Überstellung ein Privatfahrzeug verwendet werden müsse. Es würden daher pro Fahrt S 52,00 bezahlt und aufgrund der täglich geleisteten Fahrten tägliche Fahrtkosten von S 312,00 übernommen. Wenn der Bw. innerhalb der nächsten zwei Wochen keinen Einwand erhebe, erhalte er über diesen Sachverhalt einen Bescheid (siehe oben zu Seiten 10 und 11).

- Seite 15 das Schreiben der Sparkasse der Stadt K. vom 8. Mai 1992 über ein genau bezeichnetes Wohnungsverbesserungsdarlehen (Nr. 0007-25xxx). Aufgrund der Endabrechnung der NÖ. Landesregierung ändere sich die Zusage der Sparkasse vom 10. Oktober 1989 wie folgt: *"Das Darlehen hat eine Laufzeit von 10 Jahren und ist in halbjährlichen Annuitäten zu S 52.403,00 rückzahlbar. Unter Berücksichtigung des jährlichen Annuitätenzuschusses von S 39.914,00 ergibt sich für Sie eine Halbjahresleistung in der Höhe von S 32.446,00. Rückzahlungsbeginn: 01. 07. 1990. Mit der letzten Annuität am 01. 01. 2000 ist gleichzeitig das Darlehen abzudecken."* Alle übrigen Bedingungen der Darlehenszusage vom 10. 10. 1989 blieben unverändert aufrecht.
- Seite 16 das Schreiben der Sparkasse der Stadt K. vom 10. Jänner 1992 betreffend NÖ. Althaussanierung, Zuschussanforderung zum Darlehen Nr. 0007-25xxx in Höhe von S 674.328,00.
- Seiten 17 und 18 Bescheid der Gemeinde St.A. vom 24. Mai 1991 betreffend Benützungsbewilligung des mit Bescheid vom 24. Juli 1987 bewilligten Zu- und Umbaues beim Haus der Gattin des Bw.
- Seite 19 das Antwortschreiben des Amtes der NÖ. Landesregierung vom 21. April 1988 betreffend das Ansuchen des Bw. um die NÖ. Althaussanierung.
- Seiten 20 bis 22 eine Kopie des Einreichplanes im Maßstab 1:100 über den Zu- und Umbau des Hauses, bei dem die Gattin des Bw. als Miteigentümerin als Bauwerber fungierte.

**J)** Mit Schreiben vom 13. März 2006 wurde das zuständige Finanzamt vom unabhängigen Finanzsenat aufgefordert zu der in Kopie übermittelten Vorhaltsantwort innerhalb von drei Wochen ab Zustellung eine schriftliche Stellungnahme zu übermitteln.

**K)** Die unter Abschnitt J) angeforderte schriftliche Stellungnahme übermittelte das Finanzamt (samt kopierter Unterlagen) mit Schreiben vom 24. März 2006 und führte Folgendes aus:

Aufgrund der wiederum nur teilweisen Vorlage der seitens des UFS abverlangten Unterlagen könne seitens des Finanzamtes keine stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen werden. Folgende als außergewöhnliche Belastung beantragten Aufwendungen könnten u. a. mangels Vorlage der angeforderten Unterlagen nicht anerkannt werden:

- a) Wohnraumschaffung – es seien die Rechnungen über die erbrachten Leistungen nicht vor-gelegt worden. Aus dem Einreichplan sei lediglich ersichtlich, dass ein Zu- und Umbau erfolgt sei. Aus den bisher vorliegenden Eingaben sei ebenfalls nicht ausgeführt, in welchem Zusammenhang dieser Zu- und Umbau mit der Behinderung des Kindes stehe. Absetzbar seien nur solche aus der Behinderung des Kindes resultierenden Aufwendungen, die zu keiner Werterhöhung führten, die also verlorenen Aufwand darstellten. Beispiele für derartige Maßnahmen seien ein rollstuhlgerechter Umbau mit Rampe, Lifteinbau, spezielle Behinder-tentoilette. Andere Aufwendungen, die nach Meinung des Finanzamtes durch den Zu- und Umbau hier vorlägen, stellten lediglich eine Vermögensumschichtung und damit keine außer-gewöhnliche Belastung dar.
- b) Gehbehindertenfreibetrag – Aufwendungen für Fahrten zum Arzt, ins Spital, zur Therapie, in eine Sonder- oder Pflegeschule, in ein Behindertenheim etc. stellten in der Regel eine außergewöhnliche Belastung dar. Anzusetzen seien die tatsächlich zwangsläufig erwachsenen Aufwendungen, der pauschale Freibetrag von S 2.100,00 p. M. für ein eigenes Kraftfahrzeug stehe bei behinderten Kindern nicht zu (siehe auch Dkfm Müller, "Freibeträge für behinderte Kinder", in SWK 8/98).
- c) Die volle Anerkennung der Kfz-Anschaffungskosten sei – wie bereits auch im Ergänzungsschreiben des UFS an den Bw. ausgeführt – nicht möglich. Die km-Gelder (nach Abzug der Kostenersätze) seien natürlich anzuerkennen.

Anzuerkennen wären daher:

- km-Gelder iHv S 32.574,00 (beantragt S 81.246,00, abzüglich Kostenersätze von S 21.528,00 und S 27.144,00) bzw. wäre hier im Vergleich das monatliche Pauschale von S 3.600,00 p. M. (= S 43.200,00 p.a.) günstiger für den Berufungswerber.
- zusätzlich zum pauschalen Freibetrag das Entgelt für die Behindertenwerkstätte (inkl. Ver-pflegungskosten) iHv S 53.326,00.
- zusammen ergebe dies Aufwendungen von S 96.326,00, von denen jedoch das Pflegegeld iHv S 102.420,00 abzuziehen sei (Berechnungsbeispiele siehe auch Beitrag in SWK 8/98 von Dkfm. Müller) und daher insgesamt keine steuerliche Auswirkung zeigen könne.

Es verblieben daher – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2005 ausge-wiesen – nur die mit der medizinischen Betreuung im Zusammenhang stehenden Aufwen-dungen von S 9.080,00 ohne Berücksichtigung des Pflegegeldes abzugsfähig.

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

Angemerkt wird, dass der Berufungspunkt 5 im Schreiben laut Abschnitt E) gemäß Punkt 2. zurückgezogen wurde und das Finanzamt die Berufungspunkte 6 bis 8 in der Berufungsvor-

entscheidung [siehe Abschnitt F] – nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates gesetzeskonform – stattgebend erledigt hat.

Zu Punkt 9. der Berufung (= die Pendlerpauschale) ist hervorzuheben, dass das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung [siehe Abschnitt F] lediglich den Differenzbetrag von der im Erstbescheid berücksichtigten Entfernungspauschale für 20 bis 40 km (S 5.280,00) und der in der Berufungsvorentscheidung angesetzten Unzumutbarkeitspauschale für dieselbe Wegstrecke angesetzt hat. Da jedoch in der Berufungsvorentscheidung die Abgabengutschrift unter Anrechnung der im Erstbescheid festgesetzten (negativen) Einkommensteuer errechnet wurde, ist in der vorliegenden Berufungsentscheidung (samt Berechnungsblatt) der ganze Betrag der Unzumutbarkeitspauschale für 20 bis 40 km in der Höhe von S 11.520,00 von den Einkünften des Bw. aus nichtselbstständiger Arbeit abzuziehen. Die Summe der von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zu subtrahierenden Werbungskosten beträgt demnach **S 21.948,00** (= sonstige Werbungskosten lt. BVE: S 10.428,00 und die vorhin angeführte Unzumutbarkeitspauschale in Höhe von S 11.520,00).

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass in der gegenständlichen Berufungsentscheidung die Berufungspunkte 1 bis 4 [siehe Abschnitt C)] strittig sind.

**I)** Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- Mit den Seiten 20 bis 22 des Telefaxes vom 11. März 2006 [siehe Abschnitt I)] übermittelte der Bw. eine Kopie des Einreichplanes im Maßstab 1:100 über den Zu- und Umbau des Hauses, bei dem die Gattin des Bw. Miteigentümerin ist und Bauwerberin war. Mit den Seiten 15 und 16 des angeführten Telefaxes übermittelte der Bw. zwei Kopien von Schreiben der Sparkasse der Stadt K. , mit den Seiten 17 und 18 den Bescheid der Gemeinde St.A. über die Benützungsbewilligung für den durchgeführten Zu- und Umbau beim Haus der Gattin des Bw. In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Streitjahr hat der Bw. die Rückzahlung des Darlehens für die NÖ. Althaussanierung als Sonderausgaben unter der KZ 457 erklärt.
- Laut Berufungsbeilage [siehe Abschnitt C), OZ 12 bis 18] hat die Tochter des Bw. seit ihrer Geburt einen Behinderungsgrad von 100% und wird voraussichtlich auf Dauer außerstande sein, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist ihr wegen einer Kniescheibenluxation nicht möglich. Außerdem leide sie – laut dem Amtsarzt – an panischen Angstzuständen, weshalb sie ständig eine Begleitperson benötigt. Laut der Diagnose eines Facharztes für Kinder- und Jugendheilkunde wird der Tochter des Bw. im Wesentlichen außerdem ein autistisches Syndrom, ein psychomentaler Entwicklungs-rückstand, eine cerebralmotorische Bewegungsstörung (Gleichgewicht, Koordination) sowie eine habituelle Patellarsehnenluxation am rechten Bein attestiert.

- c) Im Streitjahr wurde des Weiteren ein Kraftfahrzeug mit einem Preis von S 209.900,00 abzüglich eines Zuschusses in Höhe von S 17.331,20, also mit einem Nettokaufpreis von S 192.568,80, angeschafft.
- d) Die Tochter des Bw. hat während des Streitjahres immer wiederkehrend die Einrichtung "Rainman's Home" in 1180 Wien, Semperstraße 20, besucht. Dafür sind monatliche Essensgeldbeträge von S 1.700,00 bezahlt worden, wobei für den Zeitraum Jänner bis Juni 1998 S 4.100,00 (= S 50,00 pro Tag) rückerstattet worden sind, d.h. 82 Anwesenheitstage [siehe Abschnitt I], Seite 12]. Für die Dauer der Unterbringung seiner Tochter in dieser Einrichtung erhielt der Bw. S 312,00 pro Anwesenheitstag Fahrtkostenersatz [siehe Abschnitt I], Seite 8]. Im ersten Halbjahr war die Tochter des Bw. an 87 Tagen in dieser Einrichtung anwesend, im zweiten Halbjahr waren es 69 Anwesenheitstage.
- e) Laut Steuerklärung des Bw. erhielt er für seine Tochter Pflegegeld der Stufe 4. Laut Auskunft des Bundesministeriums für soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz bewirkte die Stufe 4 der Pflegegeldskala die Auszahlung von S 8.535,00 p. M., d. s. S 102.420,00 p.a.

## **II) einkommensteuerliche Beurteilung:**

- a) § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

§ 34 Abs. 6 letzter Satz leg. cit. normiert, dass der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen kann, 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.

§ 1 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, gibt an, dass die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind.

§ 3 Abs. 1 dieser Verordnung bestimmt für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behinderungsvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel aufgrund der Behinderung nicht benutzt werden kann, dass ein Freibetrag von S 2.100,00 p. M. zu berück-

---

sichtigen ist. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer nachzuweisen (siehe dazu: § 2 Abs. KfzStG 1952, § 2 Abs. 1 Z 12 des KfzStG 1992 oder § 4 Abs. 3 Z 9 VersStG).

§ 4 der gegenständlichen Verordnung bestimmt, dass nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z. B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind (BGBl. II 1998/91 ab 1998).

§ 5 Abs. 1 dieser Verordnung weist an, Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich S 3.600,00 vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

§ 5 Abs 3 dieser Verordnung bestimmt: 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.

b) Der Bw. beruft sich in seinem Vorlageantrag [siehe Abschnitt G), Punkt 1. = Berufung, Punkt 1., Abschnitt C)] auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 13. März 2003, B785/02, zur Berücksichtigung der vollen Ausgaben für die Wohnraumsanierung. Dazu ist auszuführen, dass der Verfassungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis den Einbau eines behindertengerechten Bades und WC an Stelle der standardmäßigen Ausführung zu beurteilen hatte, wobei in diesem Fall die Kosten der jeweiligen Standardausstattung abgezogen wurden und sich der geltend gemachte Aufwand nur auf jene Mehraufwendungen bezieht, die ausschließlich durch die Behinderung der Tochter des damaligen Beschwerdeführers verursacht waren (siehe Punkt 2.2. des Erk.).

Im Fall des Bw. wurde über Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates [siehe Abschnitt H), Punkt 3)] lediglich die Kopie des Bescheides vom 24. Juli 1987 über die Benützungsbewilligung des Zu- und Umbaues des Wohnhauses des Bw., seiner Gattin und seiner Tochter vorgelegt (ad Seiten 17 und 18) sowie zwei Schreiben der Sparkasse der Stadt K. (ad Seiten 15 und 16) betreffend eines Darlehens im Rahmen der NÖ. Althaussanierung. Trotz schriftlicher Aufforderung im Rahmen des Ergänzungsersuchens hat der Bw. keine Kopien der Rechnungen über die im Rahmen des Zu- und Umbaues des Gebäudes durchgeföhrten Arbeiten nachgereicht, sodass anhand des übermittelten kopierten Einreichplanes (ad Seiten 20 bis 22) nicht beurteilt werden kann, welche konkreten Zu- und Umbauten vorgenommen wurden, was die Kosten einer Standardausführung gewesen wären und welche Bauausfüh-

rungen durch die Behinderung der Tochter kausal bedingt waren. Damit ist aber keine Berücksichtigung der gesamten geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne der oben ausgeführten Bestimmungen möglich. Denn auch der Verfassungsgerichtshof beurteilt nur eine Belastung des Einkommens des Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastung, womit Vermögensumschichtungen nicht als außergewöhnliche Belastung anzusehen sind (vgl. Doralt, EStG, III. Bd. Tz 20 zu § 34). Als Belastungen sind nur solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sind. Soweit die Aufwendungen einen Gegenwert schaffen, sind sie keine Belastung (Gegenwerttheorie).

Der unabhängige Finanzsenat hält daher die vom Finanzamt vorgenommene Berücksichtigung des im Jahr 1998 rückgezahlten Teil des Darlehens als Sonderausgaben im Rahmen der Kennziffer 457 als dem Sachverhalt und der Gesetzeslage entsprechend und weist die Berufung in diesem Punkt als unbegründet ab.

c) Im Vorlageantrag [siehe Abschnitt G)] wird unter Punkt 2. [= Berufung, Punkt 2., Abschnitt C)] das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. August 2004, 99/13/0169, zitiert. Festzuhalten ist, dass die Anschaffung eines Personenkraftwagens – bei dem es sich weder um ein Wirtschaftsgut mit einem eingeschränkten Verkehrswert noch um ein Hilfsmittel im Sinn des § 4 der Verordnung BGBl. Nr 303/1996 handelt – keine außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 darstellt.

Soweit der Bw. mit diesem VwGH-Erkenntnis die Berücksichtigung der Anschaffungskosten für ein Kfz in Höhe von S 192.568,80 beansprucht, wird auf Doralt, EStG, III.Bd., Tz 78 zu § 34, Stichwörter "Personenkraftwagen" und "Fahrtkosten" verwiesen. Demgemäß sind Personenkraftwagen unter dem Titel Fahrtkosten steuerrechtlich zu beurteilen. Gemäß § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 scheidet eine Berücksichtigung der Fahrtkosten, soweit sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten in Frage kommen, im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips von vornherein aus. Hingegen sind Fahrtkosten anlässlich der Konsultation von Ärzten und dem Aufsuchen von Spitätern dieser Kommentarmernung zufolge regelmäßig zwangsläufig und daher als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Der unabhängige Finanzsenat erweitert diese Rechtsansicht auch auf Fahrten der Tochter des Bw. in die Einrichtung "Rainman´s Home", sodass im Jahr 1998 die ausgewiesenen Fahrtkosten von S 81.246,90 abzüglich der Fahrtkostenersätze des Amtes der NÖ. Landesregierung angesetzt werden können (siehe auch: Dipl.Kfm. Eduard Müller: Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 8/1998, S. 245, Stichwort: Fahrtkosten). Die Fahrtkostenersätze betragen im ersten Halbjahr 1998 S 312,00 pro Tag, d. s. bei 87 Anwesenheitstagen S 27.144,00. Für das zweite Halbjahr 1998 wurden laut Bescheid der BH Tulln [ad Seite 9, Abschnitt I)] ebenfalls S 312,00 pro Tag als Fahrtkosten ersetzt, d. s. bei 69 Anwesenheitstagen S 21.528,00. Die im Rahmen

der außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigenden Fahrtkosten betragen daher **S 32.574,90**.

Weiters sind die Essensgeldbeiträge im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Laut Seite 8 des Telefaxes vom 11. März 2006 [siehe Abschnitt I)] fielen im ersten Halbjahr S 6.100,00 an Essensgeldbeiträgen an, im zweiten Halbjahr waren es S 3.750,00 (siehe Seite 7 des angeführten Telefax). Insgesamt waren im Streitjahr somit **S 9.850,00** vom Bw. an Essensgeldbeiträgen zu bezahlen.

An nachgewiesenen Mehraufwendungen ergeben sich insgesamt sohin **S 42.424,90**. Der im eingangs erwähnten § 5 der Verordnung BGBI. Nr. 303/1996 vorgesehene Freibetrag beträgt S 3.600,00 p. M. bzw. S 43.200,00 p. a. und stellt dieser folglich die für den Bw. günstigere Variante dar, ist allerdings der Verordnung zufolge bis auf S 0,00 zu kürzen, weil die pflegebedingten Geldleistungen den Freibetrag übersteigen.

§ 5 Abs. 1 der oben genannten Verordnung normiert nämlich, dass Mehraufwendungen eines Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich S 3.600,00 vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen sind. Im Fall des Bw. ergibt sich dieser pauschale Jahresbetrag mit S 43.200,00, das Pflegegeld für die behinderte Tochter betrug im Jahr 1998 S 8.535,00 p. M., d. s. S 102.420,00 p. a., sodass sich im vorliegenden Fall ein fiktiver Negativbetrag von S 59.220,00 ergibt.

Der im Vorlageantrag unter Punkt 4 [= Punkt 3. der Berufung, Abschnitt C)] beanspruchte pauschale Freibetrag von S 2.100,00 gemäß § 3 Abs. 1 VO BGBI. Nr. 303/1996 steht im Hinblick auf die Berücksichtigung der laufenden Fahrtkosten nicht zu.

Die Berufung ist in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

d) Die zusätzlich erklärten und unter Punkt 2. (der Berufung und des Vorlageantrages) wiederum geltend gemachten **S 3.200,00** für Kosten der Heilbehandlung werden vom unabhängigen Finanzsenat als außergewöhnliche Belastung angesetzt (siehe § 4 der oben ausführten VO), da der Berufung drei Kassabelege und eine Honorarnote kopiert beigelegt sind.

Überdies sind die Fahrtkosten zu den verschiedenen Ärzten in der bereits vom Finanzamt geschätzten Höhe von **S 5.880,00** einkommensmindernd zu berücksichtigen.

Unter Punkt 2. des Vorlageantrages [= Punkt 2. der Berufung] beantragt der Bw. auch **S 43.476,00** an Schulgeld. Die Tochter des Bw. absolviert in der Einrichtung "Rainman's Home" eine Beschäftigungstherapie. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der VfGH im bereits oben angeführten Erkenntnis vom 13. März 2003, B785/02, einer engen Begriffsauslegung

---

von § 4 der vorhin zitierten Verordnung über außergewöhnliche Belastungen einen gesetzwidrigen Inhalt beimisst. Deswegen ist anzunehmen, dass eine gesetzes- bzw. verfassungskonforme Interpretation des Begriffes "Heilbehandlung" auch Beschäftigungstherapien umfasst. Dies auch deshalb, weil eine teilweise Überlappung von Maßnahmen der Heilbehandlung ieS und solchen der Beschäftigungstherapie vorliegt. (vgl. Peter Pülzl, außergewöhnliche Belastung bei Behinderung: Kosten für Beschäftigungstherapie neben Heilbehandlungskosten ieS absetzbar? in: taxlex 2006, S. 591). Außerdem ist unter § 5 Abs. 3 VO BGBI. 303/1996 angeordnet, dass zusätzlich zum gegebenenfalls verminderten Pauschbetrag nach Abs. 1 auch Aufwendungen gemäß § 4 sowie gemäß § 5 Abs. 3 der Verordnung BGBI. 303/1996 das Entgelt für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind.

In diesem Zusammenhang wird auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 28. Juni 2006, ZI. 2002/13/0134, verwiesen. Darin erkannte der VwGH, dass für den damaligen Beschwerdeführer die Kosten für eine Beschäftigungstherapie in Höhe von S 47.800,00 ebenso zu berücksichtigen sind wie die Kosten für eine Heilbehandlung in Höhe von S 5.114,24. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass durch den letzten Satz des § 34 Abs. 6 EStG 1988 die in § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich leg. cit. getroffene Anordnung inhaltlich verändert wird, 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 (siehe § 1 Abs. 3 der zitierten Verordnung). Der unabhängige Finanzsenat hat im fortgesetzten Verfahren diesem Erkenntnis Rechnung getragen und der Berufung Folge gegeben (siehe GZ: RV/1960-W/06).

Der Berufung ist in diesem Punkt im dargelegten Umfang Folge zu geben.

Die Summe der im Einkommensteuerbescheid anzusetzenden außergewöhnlichen Belastungen beträgt daher **S 52.556,00**.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. April 2007