



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 25. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ergeben sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige stellte in seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 den Antrag, außergewöhnliche Belastungen von 1.165,60 € ohne Abzug eines Selbstbehalts zu berücksichtigen: Da seine erheblich behinderte Tochter (der Grad der Behinderung beträgt 100 %) für den Besuch der Schule nicht mehr den öffentlichen Schülerbus benutzen könne, hätte sie von seiner Gattin täglich nach B zur Schule gebracht und von dort wieder abgeholt werden müssen (tägliche Fahrtstrecke 40 km). Daraus seien ihm Kosten in Höhe von 1.036 € erwachsen. Für eine Kontrolluntersuchung in C im Herbst 2005 seien Kosten von 129,60 € angefallen. Diese Kosten seien mit dem Pflegegeld selbstverständlich nicht abgegolten.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt dazu aus, dass (auf Grund der Aktenlage) folgender Sachverhalt anzunehmen sei: Der Tochter des Bw. sei für das Kalenderjahr 2005 ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe gewährt worden. Die im Kalenderjahr 2005 bezogenen pflegebedingten Geldleistungen hätten monatlich 1.171,70 € betragen. Zur

teilweisen Abgeltung der Fahrtkosten sei dem Bw. für das in Betracht kommende Schuljahr eine Schulfahrtbeihilfe von monatlich 39,40 € gewährt worden.

Dem Bw. gebühre der Freibetrag gemäß § 5 der Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 (kurz: VO) im Ausmaß von 262,00 € monatlich, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen von 1.171,70 € monatlich. Zusätzlich zu diesem (verminderten) Pauschalbetrag seien Aufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Nicht als Kosten der Heilbehandlung seien Aufwendungen anzusehen, die durch die Pflegebedürftigkeit verursacht würden.

Die im Berufungsverfahren geltend gemachten Fahrtkosten zur medizinisch verordneten Kontrolluntersuchung in C seien dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 4 der VO zu beurteilen und daher zusätzlich zum pauschalen Freibetrag zu berücksichtigen. Hingegen stellten die für den Schulbesuch erforderlichen Fahrten keine vom Regelungsinhalt der Verordnung umfassten Fahrten dar, die zusätzlich zum Pauschalbetrag von 262 € monatlich zu berücksichtigen seien. Darunter seien nämlich nur jene Fahrten zu verstehen, die in Zusammenhang mit ärztlichen Behandlungen als Teil der Heilbehandlung insgesamt angefallen seien. Dass die durch den Schulbesuch erforderlichen Fahrten nicht ursächlich der Krankenbehandlung dienten, sei evident und bedürfe keiner weiteren Begründung. Der dem Bw. infolge der Behinderung der Tochter erwachsene Mehraufwand für den Schultransport sei vielmehr durch die gewährte Schulfahrtbeihilfe sowie den pauschalen Freibetrag von monatlich 262 € abgedeckt.

Es bestehe die Möglichkeit, behinderungsbedingte Aufwendungen an Stelle der pauschalen Abgeltung (§ 5 der VO) im tatsächlich angefallenen Umfang als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen überstiegen. Daraus folge, dass die gesamten behinderungsbedingten Mehraufwendungen dem Pflegegeld gegenüber zu stellen seien, wobei sich eine steuerliche Auswirkung erst ergeben könne, wenn nach Abzug der pflegebedingten Geldleistung „ein aus eigenem zu finanzierender Mehraufwand des Kindes verbleibe“. Wenn nun aber als tatsächlich erwachsene Mehraufwendungen lediglich Fahrtkosten zur Schule (1.036,00 €), Kosten der Kontrolluntersuchung in C (129,60 €) und das Schulgeld für den Besuch der Sonderschule (648,00 €) nachgewiesen seien, liege der Gesamtbetrag der tatsächlichen Mehraufwendungen weit unter dem Betrag des insgesamt erhaltenen Pflegegeldes (von 14.060,40 €).

Als außergewöhnliche Belastung stehe daher zu:

Pauschalbetrag gem. § 5 Abs. 1 der VO	3.144 €
Schulgeld	+ 648 €
abzügl. pflegebedingte Geldleistung	-14.060,40 €

	0,00 €
Kosten der Heilbehandlung gem. § 4 der VO	+129,60 €
außergewöhnliche Belastung	<u>129,60 €</u>

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dagegen eingewendet, dass das Pflegegeld eine bestimmte Anzahl von Pflegestunden abdecke. Die Kosten für die unbedingt erforderlichen Fahrten zur Schule seien jedoch nicht als Teil der Pflegestunden anzusehen, für die eine bestimmte Pflegestufe zustehe. Andererseits bestünde ein enger Zusammenhang zwischen dem Schulbesuch und den Kosten für die Unterrichtserteilung in einer Sonderschule, die gemäß § 5 Abs. 3 der VO abzugsfähig seien. Der Bw. möchte auch darauf verweisen, dass die erhöhte Familienbeihilfe vom Pflegegeld abgezogen werde, weshalb § 5 Abs. 1 der VO nicht mehr anwendbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Strittig ist, ob die geltend gemachten Kosten der Fahrten zur Schule (1.036 €) ohne Abzug eines Selbstbehalts berücksichtigt werden können.

2.) Die für die Beurteilung der strittigen Frage maßgeblichen Bestimmungen lauten:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988). 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 beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können unter anderem folgende Aufwendungen abgezogen werden:

- 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 (§ 34 Abs. 6 Teilstrich 3);
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5; § 34 Abs. 6 Teilstrich 4);
- 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 (§ 34 Abs. 6 Teilstrich 5).

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 § 5 der - auf Grund der §§ 34 und 35 EStG ergangenen - Verordnung BGBl. Nr. 303/1996 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 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen (Abs. 1). Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich der nach Abs. 1 zustehende Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel (Abs. 2). 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 (Abs. 3).

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen (§ 4 der VO).

Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (§ 1 Abs. 3 der VO).

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu. Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). § 35 Abs. 3 EStG sieht Freibeträge erst ab einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % vor. Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988).

3.) Die durch die wiedergegebenen Bestimmungen – am Rand der Verständlichkeit - gestaltete Rechtslage ist durch die Besonderheit gekennzeichnet, dass der Gesetzgeber mit der

Bestimmung des letzten Satzes des § 34 Abs. 6 EStG 1988 eine Norm statuiert hat, mit der im Kleid einer Verordnungsermächtigung der materielle Gehalt der in den Regelungen der §§ 34 und 35 EStG 1988 geschaffenen Ansprüche geändert worden ist: Während etwa nach den Vorschriften des § 35 Abs. 1 und 5 EStG 1988 die Geltendmachung der tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung nur "*anstelle* des Freibetrages" vorgesehen ist (siehe § 34 Abs. 6 Teilstrich 4), erlaubt die Verordnungsermächtigung des letzten Satzes des § 34 Abs. 6 EStG 1988 dem gegenüber auch die Geltendmachung tatsächlicher Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung *neben* der Geltendmachung des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988, indem der Bundesminister für Finanzen auch zur Festlegung von Fällen ermächtigt wird, in denen Aufwendungen "ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3" zu berücksichtigen sind. Nicht anders verhält es sich mit den Bestimmungen des § 34 Abs. 6 Teilstrich 3 und Teilstrich 5 EStG 1988: Die in diesen Vorschriften getroffenen Anordnungen, dass behinderungsbedingte Mehraufwendungen nur zu berücksichtigen sind, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen *übersteigen*, werden durch den letzten Satz des § 34 Abs. 6 EStG 1988 inhaltlich verändert, indem der Bundesminister für Finanzen auch zur Festlegung von solchen Fällen ermächtigt wird, in denen Aufwendungen "*ohne* Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung" zu berücksichtigen sind (VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; VwGH 28.6.2006, 2002/13/0134). Von dieser Möglichkeit hat der Ordnungsgeber durch die Statuierung verschiedener Mehraufwendungen, die *nicht* um eine pflegebedingte Geldleistung zu kürzen sind, Gebrauch gemacht.

4.) Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die *Fahrten nach C* wurden vom Finanzamt auf der Grundlage dieser Rechtsprechung zutreffend als Kosten der Heilbehandlung anerkannt (§ 5 Abs. 3 iVm § 4 sowie § 1 Abs. 3 der VO).

5.) Die vom Bw. weiters geltend gemachten *Fahrtkosten für den Besuch der Sonderschule* in B können hingegen, wie das Finanzamt gleichfalls ausgeführt hat, nicht als Kosten einer Heilbehandlung (im Sinne des § 4 der VO) verstanden werden. Zwischen dem Schulbesuch und den Kosten der Unterrichtserteilung in der Sonderschule mag zwar, worauf der Bw. verweist, ein enger Zusammenhang bestehen. Nach § 5 Abs. 3 der VO können aber zusätzlich zum (ggf. verminderten Pauschbetrag) nur „Entgelte für die Unterrichtserteilung“ berücksichtigt werden. Aufwendungen für Fahrten zur Schule sind Entgelten für die Erteilung von Unterricht nicht gleich zu halten.

6.) Auf das *Entgelt für die Unterrichtserteilung* (Schulgeld von 648 €) ist das vom Bw. bezogene Pflegegeld jedoch nicht anzurechnen. § 5 Abs. 3 der VO sieht nämlich vor, dass das Entgelt für die Unterrichtserteilung „zusätzlich zum (ggf. verminderten) Pauschalbetrag“ nach § 5 Abs. 1 der VO zu berücksichtigen ist (ebenso UFS 6.11.2006, RV/2122-W/05). Eine neuerliche Kürzung um das Pflegegeld (iSd Rz 858 der LStR) ist in § 5 Abs. 3 der VO nicht vor-

gesehen. Aus § 1 Abs. 3 der VO kann zwar abgeleitet werden, dass Mehraufwendungen im Sinne der §§ 2 bis 4 der VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung zu kürzen sind, nicht jedoch, dass für Aufwendungen im Sinne des § 5 Abs. 3 der VO das Gegenteil gelten sollte, wenn in § 5 Abs. 1 der VO eine Kürzung um pflegebedingte Geldleistungen ausdrücklich vorgesehen ist.

Der angefochtene Bescheid war daher in diesem Punkt abzuändern.

7.) Der Gesamtbetrag des Pflegegeldes von 13.340,40 € ($1.171,70 \text{ €} - 60 \text{ €} = 1.111,70 \text{ €} \times 12$; zur Kürzung um 60 € siehe sogleich) übersteigt den Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der VO von 3.144 €. § 5 Abs. 1 der VO erlaubt es daher nicht, die strittigen Fahrtkosten anzuerkennen.

8.) Der Bw. wendet allerdings ein, dass § 5 der VO nicht anwendbar sei, weil ihm die erhöhte Familienbeihilfe vom Pflegegeld abgezogen werde.

§ 7 des Bundespflegegeldgesetzes (kurz: BPGG) bestimmt, dass von der *Erhöhung* der Familienbeihilfe für erheblich behinderte Kinder gemäß § 8 Abs. 4 FLAG (138,30 €; § 8 Abs. 4 FLAG) ein Betrag von 60 € monatlich anzurechnen ist. Die Bestimmung wirkt sich damit auf die Höhe des Betrages aus, um den der Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der VO zu mindern ist (siehe Punkt 7). Sie bewirkt aber nicht, dass § 5 Abs. 1 der VO deshalb nicht mehr anwendbar wäre. Voraussetzung für die Gewährung des Pauschbetrages ist lediglich, dass erhöhte Familienbeihilfe tatsächlich bezogen wird.

9.) Soweit der Bw. darauf verweist, dass die unbedingt erforderlichen Fahrten zur Schule nicht als Teil der Pflegestunden anerkannt würden, für die eine bestimmte Pflegestufe zustehe, ist darauf zu verweisen, dass eine Anrechnung der „Summe der pflegebedingten Geldleistungen“ auf den Pauschbetrag nach § 5 Abs. 1 der VO zwingend vorzunehmen ist. Wie sich der Pauschbetrag zusammensetzt, lässt sich der VO nicht mehr entnehmen.

10.) Ein Kraftfahrzeug könnte zwar – in einem weitesten Sinne – als ein „Hilfsmittel“ in Zusammenhang mit der Behinderung des Kindes verstanden werden. Einer Anwendung der Bestimmung des § 4 der VO steht jedoch entgegen, dass es sich um „nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel“ handeln müsste (der Klammerausdruck erwähnt als Beispiele solcher Hilfsmittel Rollstuhl, Hörgeräte, Blindenhilfsmittel). Wollte man ein Kraftfahrzeug als ein solches Hilfsmittel verstehen, handelte es sich – bezogen auf die Anschaffungskosten des Fahrzeugs – tatsächlich um „nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen“. Im vorliegenden Fall wurden aber regelmäßige Aufwendungen aus dem laufenden Betrieb eines Fahrzeugs geltend gemacht (in Höhe des Kilometergelds geschätzte tatsächliche Aufwendungen des Bw.). Mehraufwendungen, die durch den Umstand bedingt sind, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden

kann, sind im Regelungskreis der §§ 1 bis 4 der VO (siehe § 1 Abs. 1 der VO) gesondert geregelt (§ 3 Abs. 1 der VO). Auch daraus ist der Schluss zu ziehen, dass solche Aufwendungen von § 4 der VO nicht umfasst sind. Einer Auslegung der VO in dem Sinne, dass von deren § 4 auch Kilometergelder erfasst werden sollten, konnte somit (in Anbetracht des entgegen stehenden Wortlauts der VO) nicht gefolgt werden.

11.) Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich darauf verwiesen, dass an Stelle der pauschalen Abgeltung nach § 5 der VO – unmittelbar gestützt auf *§ 34 Abs. 6 Teilstrich 3 EStG 1988* – ein Nachweis *sämtlicher* behinderungsbedingter Mehraufwendungen zulässig wäre. Von dieser Möglichkeit hat der Bw. (auch in seinem durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) zwar nicht rechnerisch dargestellt Gebrauch gemacht. Sein Vorbringen in diesem Antrag lässt sich allerdings (gerade auf dem Hintergrund der Behauptung, dass § 5 der VO nicht anwendbar sei) auch dahin gehend verstehen, dass es ihm auf den vollen Abzug der strittigen Fahrtkosten ankommt, nicht aber darauf, auf welche Rechtsgrundlage sich ein solches Ergebnis zu stützen vermag. Das Schwergewicht des Vorbringens des Bw. ist sohin darin zu erblicken, dass Fahrtaufwendungen der strittigen Art nicht auf das Pflegegeld anzurechnen sind.

12. § 34 Abs. 6 Teilstrich 3 EStG 1988 sieht zwar vor, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, nur abzugsfähig sind, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, was – wörtlich genommen – dazu führt, dass Pflegegeld mit *jeglicher* aus dem Grund der Behinderung des Kindes erwachsener außergewöhnlicher Belastung zu verrechnen wäre. § 34 EStG ist jedoch (durchgängig) von dem Grundsatz beherrscht, dass Kostenersätze, die der Steuerpflichtige bezieht, von den Aufwendungen abzuziehen sind. Die in Betracht kommenden Kostenersätze müssen mit den Aufwendungen in ursächlichem Zusammenhang stehen (Kongruenzprinzip; siehe auch *Müller*, Freibeträge für behinderte Kinder, SWK 1998 S 239, Pkt. 1.3.1). Entscheidend ist, ob die Aufwendungen durch den immanenten Leistungszweck des Ersatzes abgedeckt sind (VwGH 10.11.1987, 87/14/0126; siehe auch VwGH 30.1.1973, 1880/72).

13.) Der immanente Leistungszweck des Pflegegelds ergibt aus der Widmung durch den Gesetzgeber. Nach § 1 BPGG verfolgt das Pflegegeld den Zweck, in Form eines Beitrages „*pflegebedingte Mehraufwendungen*“ pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen soweit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen.

a.) Das Pflegegeld soll, wie der VwGH zB in seinem Erkenntnis vom 27.11.2003, 2001/15/0075, zum Ausdruck gebracht hat, dazu beitragen, dass pflegebedürftige Personen Pflegeleistungen „einkaufen“ können. Der Bezug von Pflegegeld stellt keinen Unterhaltersatz durch die öffentliche Hand dar. Das Pflegegeld wird bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen auch bemittelten Personen gewährt. Es dient der *Abdeckung der pflegebedingten Mehraufwendungen* (VwGH 26.2.2002, 2001/11/0052). Als unzutreffend erweise sich beispielsweise die Rechtsansicht, das Pflegegeld stünde für die Bestreitung der Kosten von Medikamenten zur Verfügung (VwGH 26.2.2002, 2000/11/0347).

Das Pflegegeld nach dem BPGG stellt einen *zweckgebundenen* Beitrag zur Bestreitung des konkreten Pflegebedarfs einer pflegebedürftigen Person dar. So sind nach § 7 BPGG auf das Pflegegeld nur Geldleistungen anzurechnen, die wegen Pflegebedürftigkeit gewährt werden. Dass Pflegegeld zur Bestreitung anderer, nicht in einem Pflegebedarf begründeter Aufwendungen nicht gewährt wird bzw. auch nicht der Bestreitung eines solchen Aufwands dient, ist – dem Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2000, 97/09/0042, zufolge – „nach den dargelegten Bestimmungen des BPGG klar“. So stehe zum Beispiel auch ein Zuschuss zu einer notwendigen Diätverpflegung mit dem Pflegebedarf des Zuschussempfängers in keinem Zusammenhang; das Pflegegeld diene nicht der Bestreitung einer derartigen Diätverpflegung (VwGH vom 23.2.2000, 97/09/0042).

b.) § 1 BPGG ist – nach dem Verständnis des OGH – nicht nur als programmatische Erklärung zu verstehen, sondern bildet gegebenenfalls auch eine vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgegebene Leitlinie für die Anwendung des BPGG (OGH 13.12.1996, 10 ObS 2318/96x). Keinesfalls treffe den Unterhaltspflichtigen die Behauptungs- und Beweislast dafür, dass vom Pflegegeld angesichts des tatsächlichen Pflegeaufwands nichts erübrigt werden könnte, so dass es nicht möglich sei, Teile des Pflegegelds für *Sachaufwendungen* zu Gunsten des behinderten Kinds einzusetzen, sei doch das Pflegegeld angesichts seiner Widmung dafür gar nicht bestimmt (OGH 15.12.1998, 1 Ob 180/98x).

c.) Das Pflegegeld stellt eine zweckgebundene Leistung zur teilweisen Abdeckung der pflegebedingten Mehraufwendungen dar und keine Einkommenserhöhung. Da die tatsächlichen Kosten für die Pflege das Pflegegeld in den meisten Fällen übersteigen, kann das Pflegegeld nur als pauschalierter *Beitrag zu den Kosten der erforderlichen Pflege* verstanden werden. Es ermöglicht den pflegebedürftigen Menschen eine gewisse Unabhängigkeit und einen (längeren) Verbleib in der gewohnten Umgebung, dh zu Hause (<http://www.help.gv.at/Content.Node/36/Seite.360510.html>).

d.) Das Pflegegeld erfüllt somit nicht die Funktion eines Beitrags zu den Aufwendungen (Treibstoffkosten, AfA usw.) des Bw., die ihm dadurch entstanden sind, dass sein Kraftfahr-

zeug von seiner Gattin dafür verwendet wurde, seine Tochter zur Schule zu bringen und wieder abzuholen (Treibstoffkosten, AfA usw.).

14.) § 34 Abs. 6 Teilstrich 3 EStG 1988 ist daher – in verfassungskonformer Auslegung (teleologischer Reduktion) – dahin gehend zu verstehen, dass nur solche behinderungsbedingte Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen mit Ersatzleistungen zu verrechnen sind, die sich aus der *Betreuung* des erheblich behinderten Kindes ergeben. Für eine solche Auslegung spricht auch der Wortlaut des Gesetzes, der von „pflegebedingten“ Geldleistungen spricht. § 34 Abs. 6 sieht als pflegebedingte Geldleistung das Pflegegeld, die Pflegezulage, das Blindengeld und die Blindenzulage an. Für die Blindenzulage hat der VwGH in seinem vorerwähnten Erkenntnis vom 10.11.1987, 87/14/0126, zum Ausdruck gebracht, dass auf den *Leistungszweck* der Zulage Bedacht zu nehmen ist. Im Erkenntnis vom 30.1.1973, 1880/72 (Hilflosenzuschuss), hat der VwGH ausgeführt, dass es Aufgabe der Rechtsanwendung ist, gegebene Zusammenhänge zu beachten und die Rechtsnormen von ihrem Grundgedanken her auszulegen.

Aufwendungen, die durch die Benutzung eines Kraftfahrzeugs bedingt sind, sind ebenso wenig „pflegebedingt“ wie Entgelte für die Erteilung von Unterricht in einer Sonderschule. Wird ein erheblich behindertes Kind – dem Zweck des Gesetzes am nahe liegendsten entsprechend – von seinen Eltern gepflegt, erwachsen naturgemäß keine Aufwendungen, *wie* sie entstehen, wenn das Kind von einer fremden Person gepflegt wird und das Pflegegeld zur Abgeltung der Pflegeleistungen an die betreuende Person weitergegeben wird. Der von den Eltern geleistete Pflegeaufwand stellt keinen *pekuniären* – unmittelbar gegen Pflegegeld aufrechenbaren – Aufwand dar (siehe VwGH 15.9.1999, 99/13/0101). Würde das Pflegegeld zur Gänze an eine dritte Person weitergereicht, könnte zwar (deshalb) keine außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, weil dem Bezug des Pflegegelds ein tatsächlicher Aufwand gegenüber steht. Wohl aber wären in einem solchen Fall – bei Geltendmachung sämtlicher behinderungsbedingter Mehraufwendungen in tatsächlicher Höhe – Fahrtkosten der strittigen Art unbestritten *ohne Selbstbehalt* abzugsfähig.

Behinderungsbedingter Aufwand ist *pflegebedingtem* Aufwand nicht gleichzusetzen. Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die zwar mit einer Behinderung des Kindes in Zusammenhang stehen, aber keinen pflegebedingten Aufwand darstellen, sind zur Gänze ohne Selbstbehalt abzugsfähig. Eine andere Auslegung würde nicht nur dazu führen, dass der Nachweis der tatsächlichen Kosten im Sinne des § 34 Abs. 6 Teilstrich 3 EStG 1988 insbesondere bei höherem Pflegegeld de facto nicht mehr zu führen wäre. Das Pflegegeld würde (im Ergebnis) auch noch zur Bestreitung eines Aufwands herangezogen, der durch den Zweck des Pflegegelds nicht mehr abgedeckt ist. Gegen den vorhin skizzierten Vergleich kann vor allem nicht eingewendet werden, dass durch eine Pflege in der Familie kein Aufwand entstehe, wie er bei einer

(entgeltlichen) Pflege außerhalb der Familie erwachse. Auch und gerade bei einer Pflege innerhalb der Familie wird das Pflegegeld bestimmungsgemäß verwendet.

15.) Der Bw. hat in seiner Berufung vom 24.11.2006 zusätzliche Aufwendungen in einem Ausmaß von 1.165,60 € (129,60 € + 1.036,00 €) geltend gemacht. Diese Aufwendungen sind durch die Behinderung, aber nicht durch die Pflege seiner Tochter bedingt. Es handelt sich, soweit der Berufungswerber nicht Schulfahrtbeihilfe bezogen hat, um eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988, von der ein Pflegegeld (gemäß § 34 Abs. 6 Teilstich 3 EStG 1988) nicht abzuziehen war.

Die außergewöhnliche Belastung des Bw. errechnet sich somit wie folgt:

Fahrtkosten nach Innsbruck (s. Punkt 4)		129,60 €
Schulgeld (s. Punkt 6)		648,00 €
Fahrtkosten zur Schule - Schulfahrtbeihilfe (39,40 € x 4 Monate)	1.036,00 € -157,60 €	878,40 €
außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt:		<u>1.656,00 €</u>
(bisher lt. BVE:		129,60 €)

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 12. November 2007

Ergeht auch an das
Finanzamt A als Amtspartei
(zu St.-Nr. 045/8115)