



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Johann A., Adr., vom 30. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 22. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in der Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung 2007** die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen für seinen zu 100% behinderten Sohn, geboren 1971, für den er erhöhte Familienbeihilfe bezieht. Der Bw. beanspruchte den pauschalen Freibetrag von 262 € monatlich sowie die Anerkennung des Kostenbeitrages für eine Wohn- und Tagesbetreuungsgruppe von 3.813 € und der nicht regelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung von 75,20 €. Das monatliche Pflegegeld bezifferte der Bw. mit 42,20 €.

Über Aufforderung des Finanzamtes übermittelte der Bw.

- einen Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 26. Mai 2004, in dem der Bw. für den

Aufenthalt des Sohnes in der Wohn- und Tagesbetreuungsgruppe „X.“ zu einem Kostenbeitrag von monatlich 317,75 € verpflichtet wird

- einen Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 5. Mai 2004, gerichtet an den Sohn des Bw., laut welchem dessen Anspruch auf Pflegegeld von monatlich 1.088,70 € auf den Kostenträger übergeht. Ausgenommen von diesem Anspruchsübergang ist ein Betrag von 10% des Pflegegeldes der Stufe 3 als Taschengeld für den Sohn.

Im **Einkommensteuerbescheid 2007** berücksichtigte das Finanzamt wegen Behinderung eines Kindes lediglich Kosten von 75,20 €.

In der **Berufung** gegen den Bescheid ersuchte der Bw. um Anerkennung der Kosten von 3.516,40 € aus der Behinderung eines Kindes nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen. Beigelegt ist eine Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft vom 14. April 2008, nach der der Bw. im Jahr 2007 einen Kostenersatz von insgesamt 3.516,40 für die Unterbringung seines Sohnes zu leisten hatte und vom Pflegegeld des Sohnes ebenfalls ein Kostenersatz von insgesamt 11.835,80 € (1.069,50 € monatlich) einbehalten wurde.

Das Finanzamt wies mit **Berufungsvorentscheidung** vom 6. Mai 2008 die Berufung ab und führte dazu aus, dass die Behinderung des Kindes zwar berücksichtigt worden sei, jedoch werde der Pauschbetrag für die Behinderung sowie die Kosten für die Betreuung durch das Pflegegeld abgedeckt.

Der Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und erläuterte, dass sein behinderter Sohn seit 2004 regelmäßig an fünf Tagen im Behindertenheim wohne und an zwei Tagen zu Hause. Fallweise an Feiertagen halte sich sein Sohn auch zusätzlich zwei Wochen zu Hause auf. Der Bw. habe für jegliche Kleidung, Medikamente und Arztbesuche zu sorgen. Die homöopathische Behandlung habe der Bw. voll zu bezahlen.

Das Pflegegeld beziehe das Behindertenheim, lediglich 42,20 € werde an die Familie überwiesen. Darüber hinaus werde von der Bezirkshauptmannschaft ein Teil des Pflegegeldes überwiesen, wenn sich sein Sohn fallweise länger als eine Woche zu Hause aufhalte. Im Jahr 2007 seien dies 998,20 € gewesen. Vom Bw. seien monatlich 317,75 € monatlich an die Bezirkshauptmannschaft zu bezahlen.

Es sei daher der Pauschbetrag für ein behindertes Kind (eventuell vermindert um eine Haushaltsersparnis) für alle nicht regelmäßigen Ausgaben sowie Behandlungskosten und 3.813 € für den Behindertenheimbeitrag zu berücksichtigen. Das Pflegegeld decke lediglich die Pflegekosten im Behindertenheim ab und werde natürlich auch von der Heimverwaltung

bezogen. Lediglich das Taschengeld von 42,20 € könnte man von den Freibeträgen noch abziehen. Alle anderen Ausgaben seien absolut nicht abgedeckt.

Die Bescheidebegründung des Finanzamtes sei unzutreffend, denn das Pflegegeld plus die monatliche Zahlung von 317,75 € monatlich decken nur die Betreuung, jedoch auf keinen Fall sämtliche nicht regelmäßigen Ausgaben und die Kosten der Heilbehandlung. Für Arztkosten, Selbstbehalt für orthopädische Schuhe und alle Medikamente müsse er den Pauschbetrag bekommen. Da bisher dieser Pauschbetrag anerkannt worden sei, habe er keine diesbezüglichen Rechnungen gesammelt. Zusätzlich sei der Betrag für das Behindertenheim von 3.813 € zu berücksichtigen.

Abschließend führt der Bw. an, statt des Alleinverdienerabsetzbetrages von 364 € sei richtigerweise ein Betrag von 494 € (Alleinverdiener mit Kind) in Abzug zu bringen.

Auf **Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz** übermittelte der Bw. eine Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft, wonach am 9. Jänner 2007 für einen Zeitraum von 28 Tagen im Jahr 2006 (12. – 19. April 2006, 24. Juni – 2. Juli 2006 und 23. Dezember 2006 – 2. Jänner 2007) ein Teil des Kostenersatzes und des Pflegegeldes an den Bw. zurückerstattet wurde.

Dazu führte der Bw. aus, er erhalte die Zahlung für den Aufenthalt des Sohnes zu Hause immer erst im Folgejahr. Die Zeiträume, in denen sein Sohn zu Hause wohne, seien fast jedes Jahr gleich. Der Rückzahlungsbetrag für 2007 habe insgesamt 1.248,52 € betragen.

Außerdem legte der Bw. eine Rechnung über 77,15 € (nach Abzug des Krankenkassenanteiles) für orthopädische Schuhe seines Sohnes und eine Bestätigung über Rezeptgebühren für seinen Sohn von 75,20 € bei und machte Kilometergeld für Arztbesuche von 193,20 € für 460 Kilometer geltend.

Zusätzlich zu seinen Gesamtkosten käme noch der Freibetrag für behinderte Kinder oder es seien nur die echten Kosten anzurechnen.

Dem **Finanzamt** wurde das Schreiben des Bw. samt Beilagen zur Kenntnis gebracht. In einer Stellungnahme äußerte sich die Vertreterin des Finanzamtes lediglich dahingehend, dass das gesamte Pflegegeld vom Pauschbetrag in Abzug gebracht werden sollte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Außergewöhnliche Belastung

Der Bw. ist Alleinverdiener und bezog im Jahr 2007 für seinen 1971 geborenen behinderten Sohn (Grad der Behinderung 100%), der in der Wohn- und Tagesbetreuungsgruppe X.

untergebracht ist, ganzjährig erhöhte Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag. Der Sohn hat sich laut Bw. regelmäßig an fünf Tagen in der Woche im Heim und an zwei Tagen zu Hause aufgehalten. Darüber hinaus verbringt der Sohn jedes Jahr rund 28 weitere Tage zu Hause. Für die Heimunterbringung hatte der Bw. 2007 insgesamt einen Kostenbeitrag von 3.516,40 € zu bezahlen (Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft). Von der Bezirkshauptmannschaft wurde darüber hinaus Pflegegeld von insgesamt 11.835,80 € als Kostenersatz für die Heimbetreuung einbehalten. Lediglich Pflegegeld von 42,20 € monatlich sowie eine Rückvergütung von 998,20 €, die der Bw. von der Bezirkshauptmannschaft für die zeitweise Pflege des Sohnes im Haushalt erhielt, wurde ausbezahlt.

Strittig ist, in welcher Höhe das Pflegegeld vom pauschalen Freibetrag von 3.144 € (262 € monatlich) in Abzug zu bringen ist. Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte der Bw. alternativ die Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten.

Für Unterhaltsleistungen an Kinder gilt nach § 34 Abs. 7 Z 1 und 4 EStG folgendes:

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG abgegolten. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

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

In Abs. 6 dieser Gesetzesstelle ist geregelt, welche Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können. Es sind dies ua. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, und Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, soweit sie jeweils die Summe der pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Die zu dieser gesetzlichen Regelung ergangene Verordnung (VO) über außergewöhnliche Belastungen idF BGBl II 2001/416 normiert in § 5 Abs. 1, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 € vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen sind.

Bei Unterbringung in einem Vollinternat vermindert sich dieser Pauschbetrag pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel (§ 5 Abs. 2 VO). 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 (§ 5 Abs. 3 VO).

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen (§ 4 VO), wobei diese Aufwendungen gemäß § 1 Abs. 3 VO nicht um eine pflegebedingte Geldleistung zu kürzen sind.

Der Bw. erhielt zur Abgeltung der Unterhaltsleistungen erhöhte Familienbeihilfe von 3.492 € sowie den Kinderabsetzbetrag von 610,80 €.

Für die Mehraufwendungen auf Grund der Behinderung des Sohnes ist gemäß § 5 Abs. 1 VO der Pauschalbetrag von 262 € monatlich bzw. 3.144 € jährlich zu berücksichtigen, wobei der Pauschalbetrag um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu vermindern ist. Anstelle des pauschalen Freibetrages können nach § 34 Abs. 6 EStG auch die tatsächlichen Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, soweit sie in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehen und die Summe der pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Im vorliegenden Fall ist der Anspruch auf Pflegegeld von monatlich 1.069,50 € auf die Bezirkshauptmannschaft übergegangen. Dieser Übergang des Anspruchs wurde im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 5. Mai 2004 festgestellt und beruht auf § 11 Abs. 1 NÖ Pflegegeldgesetz, LGBl. 9220, wonach bei stationärer Pflege eines pflegebedürftigen Menschen auf Kosten oder unter Kostenbeteiligung des Trägers der Sozialhilfe in einem Pflege-, Wohnheim oder einer ähnlichen Einrichtung ... für die Zeit dieser Pflege der Anspruch auf Pflegegeld bis zur Höhe des Aufwands auf den jeweiligen Träger übergeht.

Nach Meinung der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist daher die Kürzung des Pauschalbetrages bzw. der tatsächlichen Kosten nur im Ausmaß des tatsächlich ausbezahlten Pflegegeldes vorzunehmen, da für den einbehaltenen Teil des Pflegegeldes der Rechtsanspruch der pflegebedürftigen Person verloren geht. Auch von *Müller* (SWK 8/1998, Freibeträge für behinderte Kinder, Pkt 1.2.3.) wird anhand eines Beispiels zur Einbehaltung des Pflegegeldes als Kostenbeitrag für eine Behindertenwerkstätte die Ansicht vertreten, dass eine Kürzung nur im Ausmaß des erhaltenen Pflegegeldes zur erfolgen habe.

Das Finanzamt wendet im Schreiben vom 24. Oktober 2008 ein, dass aus der Gesetzeslage ein Abzug lediglich des ausbezahlten Pflegegeldes und nicht des gesamten Pflegegeldes, auf

das der Anspruch bestehe, nicht erkennbar sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass im vorliegenden Fall gemäß § 11 Abs. 1 NÖ Pflegegeldgesetz eben kein Anspruch auf das gesamte Pflegegeld besteht und der Bw. auch nicht über das gesamte Pflegegeld verfügen kann.

Das bedeutet, dass Pflegegeld von 42,20 € x 12 (= 506,40 €) sowie der Teil des Pflegegeldes (998,20 €), den der Bw. von der Bezirkshauptmannschaft für die zeitweise Pflege des Sohnes im Haushalt erhielt, vom Pauschalbetrag bzw. den tatsächlichen Kosten in Abzug zu bringen ist, das ist ein Pflegegeld von insgesamt 1.504,60 €.

Der Kostenbeitrag des Bw. von 3.516 € für die Heimunterbringung im Jahr 2007 kann nicht neben dem pauschalen Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 VO Berücksichtigung finden. Der Kostenbeitrag ist mit dem Pauschalbetrag abgegolten. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 5 Abs. 3 VO können zusätzlich zum Pauschalbetrag nur die Kosten der Heilbehandlung und nicht regelmäßig anfallende Hilfsmittel sowie Entgelte für die Unterrichtserteilung in einer Sonder- oder Pflegeschule oder für die Tätigkeit in einer Behindertenwerkstätte berücksichtigt werden. Bezüglich einer Kostentragung für Heimunterbringung **ohne** Schulbesuch oder Tätigkeit in einer Werkstätte fehlt eine entsprechende Bestimmung und berechtigen diesbezügliche Kosten eindeutig nicht zum zusätzlichen Abzug.

Der Vollständigkeit halber sei festgestellt, dass bei Inanspruchnahme des Pauschalbetrages der in § 5 Abs. 2 VO vorgesehene Abzug eines Dreißigstels für den Internatsaufenthalt zu unterbleiben hat, da von § 5 Abs. 2 VO nur jene – hier nicht gegebenen - Fälle umfasst sind, in denen entweder die Unterbringung im Internat dem Steuerpflichtigen keine Kosten verursacht oder in denen die Kosten für eine Sonder- bzw. Pflegeschule oder eine Behindertenwerkstätte samt Internatskosten zusätzlich zum Freibetrag von 262 € geltend gemacht werden (*Müller*, SWK 8/1998, Pkt 1.2.1.).

Neben dem Pauschale sind gemäß § 4 VO nachgewiesene Aufwendungen für orthopädische Schuhe und Medikamente von insgesamt 152,35 € als Kosten für Hilfsmittel und Heilbehandlung anzuerkennen.

Zu den geltend gemachten Kilometergeldern von 193,20 € für Arztbesuche ist festzustellen, dass grundsätzlich auch Fahrtkosten für Arztbesuche in Zusammenhang mit der Behinderung als „Kosten der Heilbehandlung“ in Frage kommen. Diese können allerdings laut ausdrücklicher Bestimmung im § 4 VO nur im nachgewiesenen Ausmaß berücksichtigt werden. Ein solcher Nachweis konnte vom Bw. im vorliegenden Fall nicht erbracht werden. Die Fahrtkosten waren daher nicht anzuerkennen.

Zusammenfassend ergibt sich bei Inanspruchnahme des Pauschalbetrages folgender abziehbarer Mehraufwand (Euro):

Pauschalbetrag 262 € x 12 Monate	3.144,00
Minus ausbezahltes Pflegegeld	-1.504,60
Nicht regelmäßige Aufwendungen	152,35
Gesamt	1.791,75

Alternativ hat der Bw. in seinem Schreiben an die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Anrechnung der echten Kosten begehrt. Bei Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten statt des Pauschalbetrages stellt sich der abziehbare Mehraufwand folgendermaßen dar:

Kostenbeitrag Heimunterbringung	3.516,40
Minus ausbezahltes Pflegegeld	-1.504,60
Heilbehelfe, Medikamente	152,35
Gesamt	2.164,15

Der Betrag von 2.164,15 € wird daher als tatsächlicher Mehraufwand für ein behindertes Kind im Rahmen einer außergewöhnlichen Belastung ohne Selbstbehalt abgezogen.

Der Berufung war in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

Alleinverdienerabsetzbetrag

Bei der Arbeitnehmerveranlagung wurde antragsgemäß ein Alleinverdienerabsetzbetrag von 364 € in Abzug gebracht. Erst im Rahmen des Vorlageantrages beehrte der Bw. die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages bei einem Kind von 494 €.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 1 EStG steht zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen einem Alleinverdiener ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich ohne Kind 364 €, bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 €.

Als Kinder gemäß § 106 Abs. 1 EStG gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a zusteht.

Da der Bw. für seinen Sohn im Jahr 2007 den Kinderabsetzbetrag erhielt, ist der erhöhte Alleinverdienerabsetzbetrag bei einem Kind von 494 € zu gewähren.

Dem Berufungsbegehren war in diesem Punkt Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. November 2008