

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Lisa Pucher in der Beschwerdesache ***Erbin*** (früher ***K***), ***Adr Erbin*** und ***Erbe***, ***Adr Erbe*** als Erben nach ***Bf***, zuletzt wohnhaft gewesen in ***Adr Bf***, über die Beschwerden (vormals Berufungen) vom 14. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 13. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010, zu Steuernummer ***, zu Recht:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Bemessungsgrundlage und Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Anhang 1 und 2 angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 13.02.2012 erließ die Abgabenbehörde Abgabenbescheide an ***Bf***, geboren am ***GebDatum***, verstorben am ***Datum***, hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010. Sein Einkommen wurde dabei wie folgt festgesetzt:

	2009	2010
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	20.000,00	25.000,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt Lohnzettel		
Pensionsversicherungsanstalt	75.566,28	80.148,22
Ärztammer für Niederösterreich	77.909,18	2.272,19
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00	-132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	173.343,46	107.288,41
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00	-60,00
Einkommen	173.283,46	107.228,41

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden. Die sohin festgesetzte Einkommensteuer hat in Summe € 50.507,09 (für 2009) und € 14.982 (für 2010) betragen.

Mit Schriftsatz vom 14.03.2012 wurden rechtzeitig Beschwerden (vormals Berufungen) gegen die beiden Einkommensteuerbescheide vom 13.02.2012 eingebracht. Der Bf beantragte, vertreten durch die Steuerberaterin Sylvia Posch, J.F.-Kennedy-Platz 2, 2560 Berndorf, die Einkommensteuer 2009 und 2010 laut den nunmehr übermittelten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 und 2010 festzusetzen. Die Beilagen zu den Steuererklärungen beinhalteten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen von ***Bf***, der damals (selbständig) als Facharzt für Innere Medizin tätig war. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien mit € 207,53 (für 2009) und mit € -2.402,38 (für 2010) festzusetzen. Es werde der Antrag gestellt, die von ***Bf*** im Jahr 2009 von der Ärztekammer Niederösterreich bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von insgesamt € 77.909,18 gemäß § 37 in Verbindung mit § 32 EStG auf drei Jahre zu verteilen. ***Bf*** habe einen Antrag auf Befreiung von den Beiträgen an den Wohlfahrtsfonds gestellt, bei dem er seit 1999 Mitglied sei. Aufgrund dieses Antrages seien ihm die in den Jahren der Zugehörigkeit zur Einzahlung gebrachten Beiträge an den Wohlfahrtsfonds mit € 77.909,18 refundiert worden. Darüber hinaus wurde für 2009 und 2010 der Alleinerzieherabsetzbetrag beantragt. Im Formular L1k für 2009 wurden ***Erbe*** (SV-Nr ***xxx***) und ***N*** (SV-Nr ***xxx***) als Kinder angeführt, für die ***Bf*** oder die Kindesmutter Familienbeihilfe bezieht und eine auswärtige Berufsausbildung von ***Erbe*** am Ausbildungsort *** mit Unterbringung in einem Internat von 01 bis 12/2009 angegeben. Für ***N*** sei von 01-12/2009 erhöhte Familienbeihilfe bezogen worden. Die Kostentragung betrage bei beiden Kindern 100% (Anmerkung: ***Bf*** hat im Jahr 2009 im Zeitraum 01-06/2009 erhöhte Familienbeihilfe für seinen Sohn ***N*** bezogen). Im Formular L1k für 2010 wurde ***Erbe*** (Kostentragung 100%) als Kind angeführt und die Pauschale für eine auswärtige Berufsausbildung dieses Kindes beantragt, wobei die Dauer der auswärtigen Berufsausbildung 12 Monate betrage und in *** stattfinde.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 11.07.2012 (zugestellt am 17.07.2012) wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit von ***Bf*** erklärungsgemäß festgesetzt. Dem Antrag auf

Verteilung der von der Ärztekammer Niederösterreich bezogenen Einkünfte auf drei Jahre ist nicht entsprochen worden, da die betreffenden Einkünfte nicht vom Anwendungsbereich des § 37 Abs 2 EStG 1988 erfasst seien. Auch der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung wurde nicht gewährt. Die hier relevanten gesetzlichen Bestimmungen (§ 34 Abs 8 EStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs 2 der Verordnung zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes) setzten voraus, dass im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, wobei Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gälten, sofern von der betreffenden Gemeinde die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort zeitlich noch zumutbar ist. Die tägliche Hin- und Rückfahrt von *** nach *** und retour sei zeitlich zumutbar. Der Alleinerzieherabsetzbetrag wurde nicht zuerkannt; der Bf habe in den Veranlagungsjahren 2009 und 2010 mehr als sechs Monate in einer Ehe gelebt.

Am 13.08.2012 wurde unter Bezugnahme auf die Berufungsvorentscheidungen 2009 und 2010 betreffend Einkommensteuer vom 11.07.2012 „die Berücksichtigung des Alleinerzieher- bzw Alleinverdienerabsetzbetrages“ sowie „einer außergewöhnlichen Belastung im Zusammenhang mit dem Sohn ***N***“ im Wege von zweiten Berufungsvorentscheidungen beantragt. In Bezug auf den Sohn ***N*** sei angeführt, dass eine erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde. Die belangte Behörde ging davon aus, dass der Bf mit dem Schreiben die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht beantragte, zumal eine Stattgabe seitens des Finanzamtes nicht in Erwägung gezogen werde.

Am 21.06.2019 erfolgte die Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.12.2022 wurde der gegenständliche Fall der Gerichtsabteilung 1004 abgenommen und mit Wirkung 10.01.2023 der Gerichtsabteilung 1090 neu zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bf, geboren am ***GebDatum***, verstorben am ***Datum***, lebte in den Jahren 2009 und 2010 mehr als sechs Monate mit ***Erbin*** (früher ***K***), geboren am ***GebDatum***, in einer aufrechten Beziehung zusammen. Ab ***Datum*** war ***Bf*** mit ***Erbin*** (früher ***K***) verheiratet.

Erbin (früher ***K***) hat in den Jahren 2009 und 2010 Einkünfte bezogen, die über dem nach § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 maßgeblichen Grenzbetrag lagen.

Bf hatte zwei Söhne (***Erbe***, geboren am ***GebDatum*** und ***N***, geboren am ***GebDatum***), deren Kindesmutter nicht ***Erbin*** (früher ***K***) ist.

Im Jahr 2009 wurde für den Sohn ***N*** aufgrund einer Behinderung erhöhte Familienbeihilfe bezogen; ein Pflegegeld wurde für ***N*** im Jahr 2009 nicht ausbezahlt; ***N*** war im Jahr 2009 nicht in einem Vollinternat untergebracht. ***Bf*** hat im Jahr 2009 - so wie auch die Kindesmutter - die Mehrbelastung aus der Behinderung des Sohnes ***N***, welche sich über dem gesetzlichen Unterhalt bzw der regulären Naturalienleistung ansiedelt, getragen.

2. Beweiswürdigung

Dass ***Bf*** und ***Erbin*** (früher ***K***) in den Jahren 2009 und 2010 jeweils mehr als sechs Monate in einer aufrechten Beziehung zusammenlebten, hat ***Erbin*** (früher ***K***) im vom Bundesfinanzgericht dazu durchgeführten Ermittlungsverfahren (Telefonat vom 22.05.2024) glaubhaft erläutert.

Die Feststellungen zu den von ***Erbin*** (früher ***K***) in den Jahren 2009 und 2010 erzielten Einkünften gründet sich auf die seitens des zuständigen Finanzamtes erteilten Information zu den Veranlagungen von ***Erbin*** (früher ***K***)).

Die Information, dass für den Sohn ***N*** im Jahr 2009 kein Pflegegeld ausbezahlt worden ist, wurde der erkennenden Richterin von der Pensionsversicherungsanstalt am 23.04.2024 telefonisch erteilt.

Nach Einsichtnahme in den Steuerakt der geschiedenen Gattin von ***Bf*** (= Kindesmutter des Sohnes ***N***) hat das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass die Kindesmutter von ***N*** im Jahr 2009 den halben Pauschbetrag gemäß § 5 Abs 1 der Verordnung vom 28.06.1996, BGBl Nr 303/1996 beantragt hat, der ihr im Rahmen ihrer Veranlagung zur Einkommensteuer auch zuerkannt worden ist. Aufgrund dessen und auch, weil nicht nur die Kindesmutter, sondern auch ***Bf*** im Jahr 2009 die erhöhte Familienbeihilfe bezogen hat, wird es als überwiegend wahrscheinlich angesehen, dass ***Bf*** im Jahr 2009 - so wie auch die Kindesmutter - die Mehrbelastung aus der Behinderung des Sohnes ***N***, welche sich über dem gesetzlichen Unterhalt bzw der regulären Naturalienleistung ansiedelt, getragen hat. Mehraufwendungen des Bf im Sinne der hier einschlägigen Bestimmungen lassen sich bei der hier gegebenen Sachlage nicht ausschließen. Lediglich das Ausmaß der Kostentragung ist ungeklärt. Nach Prüfung der im Zuge der Beschwerde eingereichten Abgabenerklärung (Formular L1-k für 2009) des Bf wäre ihm vorzuhalten gewesen, dass seine Angabe (100% Kostentragung) mit jener der von ihm geschiedenen Kindesmutter im Widerspruch steht und er Unterlagen nachreichen soll, die zeigen, wie hoch die im Jahr 2009 vom Bf getragenen Mehraufwendungen tatsächlich waren, sodass in weiterer Folge - nach Ermittlung der der Kindesmutter im Jahr 2009 erwachsenen Mehraufwendungen für ihr behindertes Kind - eine Errechnung des Verhältnisses der Kostentragung möglich gewesen wäre. Ermittlungen in diese Richtung sind nicht mehr nachholbar, da ***Bf*** bereits verstorben ist und seine Erben aus

nachvollziehbaren Gründen über keine Unterlagen zu diesem - das Jahr 2009 betreffenden - Beweisthema verfügen; die hier gegenständlichen Zeiträume liegen mittlerweile lange zurück; auf den Umstand, dass die Beschwerde erst am 21.06.2019 (also nach dem Tod von ***Bf***) dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden ist, wird hingewiesen; die Beschwerde ist bereits am 14.03.2012 beim Finanzamt eingegangen; der Vorlageantrag wurde schon am 13.08.2012 gestellt. Bei Fehlen einer Nachweismöglichkeit oder der Möglichkeit der Glaubhaftmachung (§ 138 Abs 1 BAO) der Höhe der Mehraufwendungen kommt nach der Rechtsprechung des VwGH gemäß § 184 BAO die Schätzung in Frage, die auf alle Umstände des Einzelfalles Rücksicht zu nehmen hat (siehe VwGH 11.12.1990, 90/14/0138; zur Aufteilung des Pauschbetrages nach der VO über außergewöhnliche Belastungen im Wege der Schätzung vgl auch UFS 16.02.2004, RV/1925-W/03, BFG 28.04.2014, RV/2100378/2012). Unter Berücksichtigung des soeben Ausgeführten wird die Kostentragung durch ***Bf*** - unter Einbindung der Parteien - vom Bundesfinanzgericht auf 50% geschätzt. Dabei wurden auf nachfolgend angeführte Umstände Bedacht genommen: ***N*** war im Jahr 2009 nicht im Haushalt des Kindesvaters wohnhaft, ***N*** war im Jahr 2009 (zumindest) sechs Monate bei der Kindesmutter haushaltszugehörig, das Nettoeinkommen des Bf im Jahr 2009 lag eklatant über dem der Kindesmutter (im Verhältnis ca 90%), der Bf hat die erhöhte Familienbeihilfe von 01-06/2009 bezogen, während die Kindesmutter im Zeitraum 07-12/2009 Bezieherin der erhöhten Familienbeihilfe war.

Im Übrigen gründen sich die Sachverhaltsfeststellungen auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist nur noch strittig, ob dem Bf in den Jahren 2009 und 2010 der Alleinerzieher- bzw Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht und ob der Bf im Jahr 2009 Anspruch auf Berücksichtigung des pauschalen Freibetrages gemäß § 5 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl Nr 1996/303) in Höhe von monatlich € 262 infolge der Behinderung des Sohnes des Bf ***N*** hat.

Alleinerzieherabsetzbetrag

§ 33 Abs 4 Z 2 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 2009/26 lautet:

„Alleinerziehenden steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,

- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.

[...] Alleinerziehende sind Steuerpflichtige, die mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner leben.“

Da der Bf in den streitgegenständlichen Jahren mehr als sechs Monate mit ***Erbin*** (früher ***K***) in einer aufrechten Beziehung (ab ***Datum*** in einer Ehe) zusammenlebte, scheidet die Zuerkennung des Alleinerzieherabsetzbetrages aus. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass ***Erbin*** (früher ***K***) nicht leiblicher Elternteil des in den Jahren 2009 und 2010 laut Zentralem Melderegister an der Hauptwohnsitzadresse des Bf wohnhaften Sohnes ***Erbe*** ist (siehe BFG 26.04.2019, RV/2100524/2019: „Den Alleinerzieherabsetzbetrag erhält der Abgabepflichtige [...] nicht zur Abgeltung von Unterhaltungspflichten - diese sind durch Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag abgegolten - sondern, weil die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person, die alleinstehend Kinder aufzuziehen hat, geringer ist als die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer in einer Partnerschaft lebenden Person.“).

Alleinverdienerabsetzbetrag

§ 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 2009/26 lautet:

„Alleinverdienenden steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- ohne Kind 364 Euro

- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,

- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.

[...] Alleinverdienende sind Steuerpflichtige, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt leben. [...] Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6 000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt. [...]“

Da die Einkünfte von ***Erbin*** (früher ***K***) in den Jahren 2009 und 2010 über dem nach § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988 maßgeblichen Grenzbetrag lagen, hat der Bf auch keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag.

Pauschbetrag gemäß § 5 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl Nr 1996/303 idF BGBl II 416/2001) in Höhe von monatlich € 262 infolge der Behinderung des Sohnes *N*****

Nach § 34 Abs 1 Satz 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

§ 34 Abs 6 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 2009/26 ordnet unter anderem an:

„Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes 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.

[...]

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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.“

§ 5 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen in der hier maßgeblichen Fassung bestimmt:

„Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.“

§ 6 Satz 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl Nr 303/1996 in der hier maßgeblichen Fassung normiert:

„Haben mehrere Steuerpflichtige Anspruch auf einen Pauschbetrag nach §§ 2, 3 oder 5, dann ist dieser Pauschbetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen. [...]“

Aufgrund des hier festgestellten Sachverhaltes waren in 2009 beim Bf außergewöhnliche Belastungen in folgender Höhe zu berücksichtigen:

€ 131 mal 12 Monate = € 1.572 (50% des vollen Pauschbetrages)

Informativ wird darauf hingewiesen, dass die Rückzahlung eines - aufgrund der Abänderung der Bescheide - auf dem Abgabenkonto des Verstorbenen (Abgabenkontonummer ***) verbuchten Gutschriftsbetrages nach Auffassung der Finanzverwaltung von den eingeworteten Erben beim zuständigen Finanzamt (hier Finanzamt Österreich) jeweils in Höhe ihrer Erbquote beantragt werden kann (siehe Info des BMF vom 17.01.2024, 2024-0.041.719, Punkt 5.3. Rückzahlung nach Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der in der Entscheidung zitierten höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 19. Juni 2024