



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Peter Falle und Walter Bilek im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer über die Berufung des W, x, vertreten durch Burger&Gruber Wirtschaftsprüfungs GesmbH, 1040 Wien, Brucknerstraße 8, vom 22. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch AD RR Adolf Zach, vom 22. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 11. Juli 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. (W) beantragte im Rahmen seines Einkommensteuerverfahrens 2003 Zahlungen i.H.v. € 812,61 für Reise- und Aufenthaltskosten in Moskau, die im Zusammenhang mit Adoptionen entstanden waren, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Der Einkommensteuerbescheid 2003 erging zunächst erklärungsgemäß.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens wurde der Antrag auf Berücksichtigung obiger Kosten zurückgenommen. Gleichzeitig beantragte der Bw. den Anfall von Verwaltungskosten für den Verein „F“ i.H.v. € 13.528,- die (ebenfalls) im Zuge der Adoption seiner beiden Kinder angefallen waren, als außergewöhnliche Belastung.

Begründet wurde die Geltendmachung dieser Kosten damit, dass gemäß dem In-Vitro-Fertilisationsgesetz mit 1.1.2000 die Krankenkassen und der Familienlastenausgleichsfonds

70% der Behandlungskosten übernehmen würden. Die Argumentation, dass Kinderlosigkeit eine freiwillige Entscheidung sei, sei nicht nachvollziehbar, nachdem diese in beträchtlichem Ausmaß auch von nicht beeinflussbaren, äußeren Faktoren abhängen. Die jüngste Rechtsprechung des UFS sei in diesem Zusammenhang zu Recht kritisiert worden. Es liege eine sittliche Verpflichtung vor wobei es auch im Interesse eines Staates mit niedriger Geburtenrate sei, Ehepaaren einen Anreiz zur Familiengründung zu geben.

Eine beim Bw. durchgeführte abgabenrechtliche Prüfung versagte den Aufwendungen für Flug- und Hotelkosten in Moskau gemäß vorliegendem Bescheid die Abzugsfähigkeit, wobei nach Ansicht des Prüfers Kosten, die im Zusammenhang mit einer Adoption stehen generell nicht unter außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 BAO fallen würden.

Das Finanzamt folgte der im Prüfbericht vertretenen Ansicht und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren den hier bekämpften Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003.

Der Bw. erhob mit Eingabe vom 22. Juni 2006 Berufung.

Er habe für die Adoption seiner beiden russischen Kinder, K und A B im Jahr 2003 einen Betrag von gesamt € 13.528,- aufgewendet. Die entsprechenden Zahlungen seien dem Verein „F“ zugeflossen. Dabei handle es sich um einen gemeinnützigen Verein zur Förderung der nachhaltigen Entwicklung von Kindern aus benachteiligten Regionen, der von den Wiener Jugendbehörden seit Oktober 2000 zur Vermittlung von ausländischen Adoptivkindern nach Österreich zugelassen sei und für eine reibungslose Abwicklung von Auslandsadoptionen Sorge. Die aufgewendeten Kosten seien zur Vornahme der Adoptionen unumgänglich gewesen.

Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Zahlungen als außergewöhnliche Belastung i.S.d. § 34 EStG 1988 würden vorliegen.

Die Zahlungen seien außergewöhnlich, da Personen mit leiblichen Kindern oder Personen, die ein inländisches Kind adoptieren würden, nicht von derartigen Belastungen betroffen seien.

Die Adoption eines inländischen Kindes sei aufgrund des Alters des Bw. nicht möglich gewesen.

Die Zahlungen würden, nachdem der in § 34 EStG 1988 vorgesehene Selbstbehalt überschritten worden sei, auch das Kriterium der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfüllen.

Was die Zwangsläufigkeit angehe, so sei im vorliegenden Fall von einer sittlichen Verpflichtung auszugehen. Österreich befinde sich wie auch andere westeuropäische Industrieländer in einem demographischen Wandel. Die Anzahl der älteren Gesellschaftsmitglieder steige sukzessive an, während die Geburtenrate ständig sinke, was zu einem massiven Finanzierungsproblem im Bereich der Sozialleistungen führe. So gesehen sei

eine sittliche Pflicht zur Kinderzeugung bzw. sollte eine solche aus medizinischer Sicht nicht möglich sein, zur Adoption von Kindern anzunehmen. Im Unterschied zur Adoption inländischer Kinder käme es zu einer Vermehrung der inländischen Bevölkerung. Darüber hinaus sei eine sittliche Verpflichtung dahingehend anzunehmen, Kinder aus besonders bedürftigen Regionen zu unterstützen.

Es liege auch in zweierlei Hinsicht eine Verletzung verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechte vor.

Art. 8 EMRK normiere einen Anspruch auf Achtung des Privat- und Familienlebens. Dieser umfasse das Recht eine Familie zu gründen und Kinder zu haben – sie sohin zu zeugen oder zu adoptieren. Das Grundrecht umfasse nach überwiegender Ansicht nicht nur einen Abwehr- sondern auch einen Förderungsanspruch.

Für den Fall des Privat- und Familienlebens bedeute dies, dass nicht nur keine Person an der Gründung einer Familie gehindert werden dürfe sondern jedes bestehende Gesetz im Sinne einer Förderung der Familienbegründung auszulegen sei. Demnach seien Adoptionskosten in Anwendung des § 34 EStG 1998 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen um die Umsetzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechts zu fördern. Auf die Prüfung des Kriteriums der Zwangsläufigkeit müsse in Fällen, in denen dies verfassungsrechtlich geboten sei, verzichtet werden.

Dem Gesetz werde durch die erstinstanzliche Behörde aber auch ein gleichheitswidriger Inhalt unterstellt.

Krankenkassen und Familienlastenausgleichsfonds würden seit Inkrafttreten des In-vitro-Fertilisations-FondsGesetzes mit 1.1.2000 70% der Behandlungskosten für 4 In-vitro-Fertilisationsversuche pro Ehepaar übernehmen. Dies stelle eine sachliche Besserstellung im Verhältnis zur Adoption von Kindern dar, für die eine solche Förderung nicht bestehe. Beide Wege hätten zum Ziel, Personen, denen der Wunsch nach Kindern versagt sei, die Möglichkeit einzuräumen, Kinder zu haben. Eine bevorzugte Förderung einer der beiden Möglichkeiten sei sachlich nicht gerechtfertigt. Solcherart müssten die Kosten der Adoption als außergewöhnliche Belastung zur Gleichstellung steuerlich geltend gemacht werden können, liege es doch im Wesen eines Adoptionsverfahrens, mit höheren Kosten als sie leibliche Eltern tragen zu hätten, verbunden zu sein.

In der am 11. Juli 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der aufgewendete Betrag von ca. € 13.500,00 an den Verein 'F' erläutert und betont, dass zusätzlich angefallene Reisekosten nicht geltend gemacht worden seien.

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

§ 34. Abs. (1)-(5) EStG 1988 lautet:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu

berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

höchstens 7 300 Euro ..... 6%

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro ..... 8%

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro..... 10%

mehr als 36 400 Euro ..... 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt:

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Wie der Bw. ausführt ist strittig, ob eine sittliche Pflicht zur Adoption von Kindern, insbesondere aus bedürftigen Regionen gegeben ist.

Sittliche Gründe, denen sich der Steuerpflichtige unter Umständen nicht entziehen kann, entspringen aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen. Erforderlich ist, dass die Sittenordnung eine Handlung gebietet. Anstandspflichten sowie gesellschaftliche Übung sind nicht ausreichend. Auch ein bloßes Gutheißen durch die Sittenordnung reicht nicht aus (VwGH 23.4.85, 84/14/0158; 11.6.91, 91/14/0052; 13.5.92, 87/13/0083).

Die allgemeine sittliche Pflicht, notleidenden Menschen zu helfen (z.B. Spenden aus humanitären Gründen zugunsten der Menschen in der dritten Welt) ist nicht ausreichend (BFH, BStBl. 1966, 534, 1975, 629 vgl. Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch § 34 Rz. 17).

Der VwGH hatte sich bereits einmal mit im Zusammenhang mit einer Adoption eines im Ausland (Bolivien) befindlichen Kindes angefallenen Kosten (Reisekosten, Übersetzungskosten) auseinanderzusetzen (VwGH 23.10.1984, 84/14/0081).

Er erläuterte zunächst allgemein, dass Aufwendungen dann nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden könnten, wenn sie sich als kausale Folge eines Verhaltens darstellen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

In der Folge legt er dar, dass der Abschluss eines Adoptionsvertrages an sich schon vom Begriff des Rechtsinstitutes her notwendigerweise ein Verhalten darstelle, zu dem sich die Partner aus freien Stücken entschlossen haben müssten, andernfalls ein derartiger Vertrag ungültig oder anfechtbar wäre. „Also sind Aufwendungen, deren Ursache der Abschluss eines solchen Vertrages war oder ist, nach der oben dargestellten Rechtslage grundsätzlich keine „zwangsläufig erwachsenen“.“

Er schränkt in der Folge zwar ein, ob aber in einem ganz ausnahmsweise gelagerten Sonderfall zwingende sittliche Gründe für den Abschluss eines solchen Vertrages bestehen könnten oder nicht, kann an dieser Stelle unbeantwortet bleiben, weil der gegebene Sachverhalt einen derart außergewöhnlich gelagerten Sonderfall nicht darstellt.

Dies ist bedeutsam, weil im do. Verfahren eingewendet worden war, dass die Adoption u.a. im Hinblick auf den psychischen Zustand der Gattin des Bf. erfolgt sei. Der Unfall eines (anderen) Adoptivkindes hätte bei ihr eine Wesensänderung ausgelöst, der sich insbesondere auch durch häufige Suizidankündigungen geäußert habe.

Wenn der Bw. vorbringt die demographische Entwicklung der Gesellschaft führe zu massiven Finanzierungsproblemen im Bereich der Sozialleistungen, so ist dies unmittelbare Folge eines allgemeinen Gesellschaftswandels, hervorgerufen u.a. durch die steigende Lebenserwartung und rückläufige Geburtenzahlen.

Die vorgezeichnete gesellschaftliche Entwicklung mag im allgemeinen problematisch erscheinen, eine sittliche Verpflichtung zur Zeugung oder Adoption von Kindern der man sich auf Grund dieser Entwicklung nicht ‚entziehen‘ kann, ist daraus nicht ableitbar.

Die Begründung des Bw. zielt auf eine von seiner Seite erbrachte volkswirtschaftlich erwünschte Handlung zum Wohle der Gemeinschaft ab. Dieses aner kennenswerte Motiv bewirkt jedoch keine Zwangslage, der sich der Bw. nicht anders als durch Adoption von Kindern entziehen konnte.

Auch ist davon auszugehen, dass der Beweggrund zur Adoption von Kindern primär im Eigeninteresse der Adoptiveltern liegt als deren Begleiterscheinung positive gesamtwirtschaftliche Effekte auftreten.

Da allenfalls zu berücksichtigende sittliche Gründe schließlich aus dem Verhältnis des Steuerpflichtigen zu anderen Personen entspringen (s.oben), wobei die Argumentation des Bw. auf eine Verpflichtung gegenüber der Allgemeinheit hinausläuft, würde dies in konsequenter Fortführung des Gedankens bedeuten, dass eine derartige Verpflichtung von jedem hierfür geeigneten Mitglied der Gesellschaft wahrgenommen werden müsste, somit bei Kinderlosigkeit eine allgemeine (zwangsläufige) sittliche Verpflichtung bestehen würde, Kinder zu adoptieren. Eine derartige allgemeine Verpflichtung ist jedoch nicht auszumachen. Weitere, in der Person des Bw. gelegene Umstände, die auf das Vorliegen eines ‚ganz ausnahmsweise gelagerten Sonderfalles‘ i.S.d. VwGH-Judikatur hindeuten, die der Berufung zum Erfolg verhelfen könnten, wurden nicht vorgebracht.

Der Hinweis, dass dem Bw. infolge seines fortgeschrittenen Alters die Adoption inländischer Kinder verwehrt war, reichen zur Annahme eines solchen ebenso wenig hin wie die Tatsache, dass die adoptierten Kinder aus besonders bedürftigen Regionen stammen, ist doch wie oben dargestellt eine sittliche Pflicht, notleidenden Menschen zu helfen nicht anzunehmen.

Zu den weiteren Einwendungen des Bw., der unsachlichen Differenzierung aufgrund des Art. 8 EMRK bzw. in Hinblick auf die teilweise Kostenübernahme gemäß In-vitro-FertilisationG und der daraus abgeleiteten Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, somit vorgebrachter verfassungsrechtlicher Bedenken, ist festzustellen, dass es dem UFS als Verwaltungsbehörde nicht zusteht, über die Verfassungskonformität der anzuwendenden Bestimmung abzusprechen.

Zum Vergleich der aus der In-vitro-Fertilisation entstehenden Kosten und jener der Adoption ist anzumerken:

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 3.11.2005, 2002/15/0124, die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten der In-vitro-Fertilisation zwar nicht ausgeschlossen, den Bescheid (nach Präsidentenbeschwerde) jedoch infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, nachdem die Behörde keine Feststellung über die Ursache der Fortpflanzungsunfähigkeit getroffen hatte. Eine u.a. freiwillig herbeigeführte Fortpflanzungsunfähigkeit würde die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ausschließen.

Aus dem Erkenntnis ist ableitbar, dass ein Vergleich zwischen den beantragten Kosten der Adoption als außergewöhnliche Belastung und der Kostenübernahme gemäß In-vitro-FertilisationG nicht generell Platz greifen kann, da auch im Falle der In-vitro-Fertilisation die Kostenübernahme für Frauen über 40 ausgeschlossen und eine allfällige Berücksichtigung als

außergewöhnliche Belastung von weiteren Faktoren (z.B. keine freiwillig herbeigeführte Fortpflanzungsunfähigkeit, homologe bzw. heterologe Befruchtung) abhängig ist.  
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Juli 2007