



GZ. RV/1249-W/09,
GZ. RV/1250-W/09,
GZ. RV/0006-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 nach der am 8. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 wird zurückgewiesen.

3. Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 4. November 2008 und vom 13. November 2009 teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf diese Berufungsvorentscheidungen verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw), der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, machte in den Berufungsjahren für seine behinderte, volljährige Tochter Kosten der psychotherapeutischen Behandlung sowie den Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung, BGBl 1996/303, als ohne Abzug eines Selbstbehalts zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung geltend. Die Tochter des Bw erhält erhöhte Familienbeihilfe.

Nachdem das Finanzamt in dem für das Jahr 2005 ergangenen Einkommensteuerbescheid die außergewöhnliche Belastung zunächst antragsgemäß berücksichtigt hatte, nahm es mit Bescheid vom 4. November 2008 das Verfahren wieder auf und anerkannte im neuen Sachbescheid nur die Kosten der psychotherapeutischen Behandlung als außergewöhnliche Belastung. Zur Begründung der Wiederaufnahme führte das Finanzamt an, es sei anlässlich der nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben neu hervorgekommen, dass die Tochter des Bw selbst über Einkünfte verfüge, mit denen die Kosten in erster Linie abgedeckt werden könnten. Da die Berücksichtigung des Pauschbetrages das Anfallen von Kosten voraussetze, stehe der Pauschbetrag mangels Mehraufwand nicht zu.

Für die Jahre 2006 und 2007 ließ das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen ebenfalls nur die Kosten der psychotherapeutischen Behandlung zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zu. Da die Tochter des Bw selbst über nicht unbeträchtliche Einkünfte in Höhe von 1.039,43 € verfüge, mit denen die Kosten in erster Linie abgedeckt werden könnten, erwachse dem Bw kein Mehraufwand.

In seinen, hinsichtlich des Jahres 2005 sowohl gegen den Wiederaufnahms- als auch gegen den neuen Sachbescheid gerichteten, Berufungen bzw. Vorlageanträgen bringt der Bw vor, dass seiner zu 50 % behinderten Tochter erhöhte Familienbeihilfe gewährt werde. Er trage den größten Teil der Lebenshaltungskosten sowie die Therapiekosten. Die Krankheit erlaube es der Tochter nicht, einer geregelten Arbeit nachzugehen. Der Bw trage auf Grund seiner moralischen und sittlichen Verpflichtung praktisch den gesamten Unterhalt der Tochter. Der vom Finanzamt als Einkünfte der Tochter angeführte Betrag sei für ihn nicht nachvollziehbar. Die Tochter sei krankheitsbedingt auch nicht in der Lage, diese Angabe zu erklären oder zu kommentieren. Behinderte Menschen benötigten mehr Geld, um leben zu können. Praktisch alle Gegenstände des täglichen Lebens seien für Behinderte wesentlich teurer. Ferner sei der Rechtsanspruch auf Absetzbarkeit der Pauschbeträge als außergewöhnliche Belastung auf der Grundlage der Gewährung der erhöhten Familienbeihilfe zu prüfen. Auf die Höhe eines gegebenenfalls bezogenen Einkommens werde im Gesetz nicht Bezug genommen. Anspruchsvoraussetzung sei daher nur die Gewährung erhöhter Familienbeihilfe. Diese müsse nicht dem Steuerpflichtigen gewährt werden, der den Pauschbetrag beantrage. Die

Abzugsfähigkeit sei lediglich daran geknüpft, dass eine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind bestehe. Die Begründung der bekämpften Bescheide, dass die Tochter des Bw selbst über nicht unbeträchtliche Einkünfte verfüge, gehe daher ins Leere. Verwiesen werde auch auf die Entscheidung des UFS vom 20.1.2005, RV/1355-W/04, in dem ein praktisch gleich gelagerter Fall zu Gunsten des Steuerpflichtigen erledigt worden sei.

Festgestellt wird, dass die Tochter des Bw in Wien in einem Wohnheim für betreutes Wohnen untergebracht ist und Sozialhilfe bezieht. Der Familienbeihilfen- und der Sozialhilfebezug haben im Jahr 2006 den vom Finanzamt angeführten Betrag von 1.039.43 € monatlich ergeben.

In der am 8. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Tochter des Bw manisch depressiv sei und deshalb ihren erlernten Beruf als Sozialarbeiterin nicht ausüben könne. Sie lebe in einem Wohnheim für betreutes Wohnen und befinde sich zwischendurch immer wieder in stationärer Behandlung. Die Tochter versuche so autonom wie möglich zu sein, es sei daher auch nicht möglich, die Angaben des Finanzamtes hinsichtlich der von der Tochter bezogenen Sozialhilfe zu verifizieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die Berufung richtet sich hinsichtlich Einkommensteuer 2005 sowohl gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Sachbescheid.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn sich eine Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmsbescheid als auch gegen den neuen Sachbescheid richtet, zuerst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmsbescheid zu entscheiden (z.B. VwGH 22.5.1990, 87/14/0038).

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund beurteilt hat (z.B. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmsbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (z.B. VwGH 22.11.2006, 2003/14/0141).

Der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid vom 4. November 2008 begründet die Wiederaufnahme mit dem Neuhervorkommen der Tatsache, dass die Tochter des Bw selbst über Einkünfte verfügt habe, mit denen die Kosten in erster Linie abgedeckt werden könnten, weshalb der Pauschbetrag nach § 5 Abs. 1 der VO nicht zustehe.

Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Familienbeihilfe nach § 12a FamLAG nicht als eigenes Einkommen gilt und daher den Unterhaltsanspruch des Kindes nicht mindert (Rummel, ABGB Kommentar, § 140 Tz 12b). Somit verbleibt als allenfalls für die Bemessung des Unterhalts relevant der Bezug von Sozialhilfe in Höhe von rd. 690,00 € monatlich. Zwangsläufigkeit kann zwar nur insoweit angenommen werden, als die gesetzliche Unterhaltspflicht reicht (Hofstätter/Reichel, EStG, § 34 Abs. 6 bis 9, Tz 4). Die Unterhaltspflicht ist aber im vorliegenden Fall aus folgenden Gründen nicht maßgeblich:

In den ErläutRV zum § 34 EStG 1988 in der Stammfassung (621 BlgNR 17. GP) wird zu der im § 34 Abs. 7 EStG 1988 enthaltenen Einschränkung, wonach Unterhaltsleistungen nur mehr insoweit absetzbar sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen, ausgeführt, dass Aufwendungen, die z.B. durch Krankheit oder Behinderung von Kindern erwachsen, weiterhin abzugsfähig bleiben, weil in diesen Fällen beim Unterhaltsberechtigten selbst - würde er die Kosten tragen - die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung vorlägen.

Daraus ergibt sich, dass Ausgaben für eine Krankheit bzw. Behinderung von Kindern unabhängig von der Höhe des laufenden Unterhaltsanspruches als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Der Begriff "Mehraufwendungen" im § 34 Abs. 6 EStG stellt in diesem Sinn lediglich klar, dass nur Aufwendungen, die aus der Behinderung des Kindes erwachsen, der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung (kein Abzug des Selbstbehaltes) unterliegen. Nur solche Aufwendungen und nicht Aufwendungen schlechthin (Unterhaltskosten) werden auch durch die im § 5 der Verordnung BGBl Nr. 1988/675 (nunmehr VO BGBl Nr. 1996/303) vorgesehenen Pauschbeträge abgedeckt (vgl. VwGH 31.01.2002, 96/15/0261).

Da das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der neu hervorgekommenen Tatsache, dass die Tochter des Bw selbst über hinreichende Einkünfte verfügt habe, begründet hat, es nach dem zuvor Gesagten aber auf die Höhe des laufenden Unterhaltsanspruches und damit auf diese Höhe beeinflussende eigene Einkünfte des Unterhaltsberechtigten für die Gewährung des Pauschbetrages nach § 5 Abs. 1 der VO nicht ankommt, kann auf diese Begründung die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht gestützt werden.

Der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid war daher ersatzlos aufzuheben. Der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Einkommensteuerbescheid 2005 scheidet dadurch ex lege aus dem Rechtsbestand aus, weshalb die Berufung insoweit, als sie sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 4. November 2008 richtet, als unzulässig geworden zurückzuweisen war.

2. Gemäß § 5 Abs. 1 der VO BGBl 1996/303 sind 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, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Gemäß § 5 Abs. 2 der VO vermindert sich der Pauschbetrag aber bei Unterbringung in einem Vollinternat pro Tag des Internatsaufenthaltes um je ein Dreißigstel.

§ 5 Abs. 2 der VO definiert zwar den Begriff „Vollinternat“ nicht. Aus der in dieser Bestimmung vorgesehenen Verminderung des Pauschbetrages ist aber zu erschließen, dass jene spezifischen, durch eine Behinderung verursachten Mehraufwendungen, die durch den Pauschbetrag des § 5 Abs. 1 abgegolten werden sollen, an jenen Tagen nicht vorliegen, welche die unterhaltsberechtigte Person nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen, sondern in einem Internat zubringt. Während auswärtiger Unterbringung werden bestimmte – sonst im Elternhaus anfallende – behinderungsbedingte Mehraufwendungen, etwa im Zusammenhang mit Haushaltsführung und Betreuung, erspart (vgl. UFS 6.2.2007, RV/0252-F/06).

Nichts anderes kann gelten, wenn die unterhaltsberechtigte Person dem Haushalt des Steuerpflichtigen überhaupt nicht angehört, sondern, wie im vorliegenden Fall, einen eigenen Haushalt in einem Wohnheim für betreutes Wohnen führt. Da in einem solchen Fall durch den Pauschbetrag zu berücksichtigende Mehraufwendungen beim Steuerpflichtigen ebenso nicht anfallen, wie bei einer Internatsunterbringung, ist dem Zweck der Kürzungsbestimmung des § 5 Abs. 2 der VO entsprechend das Wohnen in einem Wohnheim für betreutes Wohnen unter den Begriff „Vollinternat“ im Sinne des § 5 Abs. 2 der VO zu subsumieren.

Die Tochter des Bw hat im Berufszeitraum durchgehend nicht im Haushalt des Bw, sondern in einem Wohnheim für betreutes Wohnen gewohnt. Damit verbleibt nach Vornahme der in § 5 Abs. 2 der VO vorgesehenen Verminderung kein abziehbarer Pauschbetrag.

Zum Hinweis auf die Entscheidung des UFS vom 20.1.2005, RV/1355-W/04, wird bemerkt, dass Gegenstand dieser Entscheidung nicht die Gewährung des Pauschbetrages gemäß § 5 Abs. 1 der VO, sondern der Abzug tatsächlicher Ausgaben gewesen ist. Die vom Bw geltend gemachten tatsächlichen Ausgaben für psychotherapeutische Behandlung hat das Finanzamt aber ohnehin in den Berufungsvorentscheidungen 4. November 2008 und vom 13. November 2009 antragsgemäß anerkannt.

Obwohl der in § 5 der Verordnung vorgesehene Pauschbetrag nur Aufwendungen, die aus der Behinderung erwachsen, und nicht Aufwendungen schlechthin (Unterhaltskosten) abdeckt (vgl. VwGH 31.1.2002, 96/15/0261), das Vorbringen des Bw, er habe auf Grund seiner moralischen und sittlichen Verpflichtung praktisch den gesamten Unterhalt der Tochter getragen, schon aus diesem Grund nicht zielführend ist, sei nur nebenbei angemerkt, dass diese Behauptung so nicht zutreffen kann, weil der bei der Tochter des Bw bestehende Eigenanspruch auf Bezug der Familienbeihilfe gemäß § 6 Abs. 5 FLAG voraussetzt, dass die Eltern dem Kind gerade nicht überwiegend Unterhalt leisten, das Kind sich daher weitgehend selbst erhalten muss.

Über die in den Berufungsvorentscheidungen bereits berücksichtigten hinausgehende, weitere tatsächliche aus der Behinderung der Tochter erwachsene Ausgaben hat der Bw nicht vorgetragen. Hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 war daher den Berufungen, übereinstimmend mit den Berufungsvorentscheidungen, teilweise Folge zu geben.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Juni 2010