



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastung im Zusammenhang mit der Behinderung ihres Kindes unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung in Höhe von € 9.178,11 geltend gemacht.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 sind – ohne Angabe von Gründen - keine außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt worden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 ist daraufhin mit nachstehender Begründung Berufung eingebracht worden:

Es werde die Zuerkennung der Kosten des behindertengerechten Umbaus der Dusche in Höhe von € 9.178,11 beantragt. Es liege eine außergewöhnliche Belastung vor, die zwangsläufig erwachsen sei und die die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtige. Die Tochter der Bw, A, wohne mit ihr im gemeinsamen Haushalt. Die Tochter verwende orthopädische Schuhe, sie besitze auch einen Rollstuhl, den sie für weitere Strecken draußen verwende und für den sie auch Hilfe beim Fahren benötige. Sie habe auch ein Therapiefahrrad, das sie seit zwei Sommersaisonen nicht mehr so gut schaffe. Laut Therapiebericht komme es seit rund einem Jahr zu einer spürbaren Verschlechterung beim Gehen. Die Zwangsläufigkeit sei darin begründet, dass der erhöhte Einstieg bei der Dusche (20 cm Höhe) für die Tochter ohne ständige Hilfe nicht mehr zu bewältigen gewesen sei. Die Tochter habe einen Behindertenpass vom Bundessozialamt, in dem eine 70%ige Behinderung und eine Gehbehinderung bescheinigt sei. Die Tochter arbeite 30 Stunden in der Woche als Bürokauffrau. Die steuerpflichtigen Bezüge hätten 2011 € 11.000,-- betragen. Die Tochter habe somit keine Möglichkeit die erheblichen Kosten entsprechend steuermindernd geltend zu machen. Sie sei mit diesem kleinen Einkommen keineswegs in der Lage derartig hohe Kosten aus eigener Kraft zu tragen und auf die finanzielle Unterstützung der Bw angewiesen. Die Tochter gehe der Tätigkeit vor allem aus dem Grund nach, um das Selbstwertgefühl zu stärken und um den Lebensalltag vernünftig und sinnvoll auszufüllen. Auf Basis des neuen Therapieberichts habe die Bw nochmals den Antrag auf Gewährung der erhöhten Familienbeihilfe gestellt, da auf Dauer nicht von der vollständigen Selbsterhaltungsfähigkeit ausgegangen werden könne. Die Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für behinderte Kinder seien bei einem Grad der Behinderung des Kindes von mindestens 25 %, aber ohne Bezug der erhöhten Familienbeihilfe, wenn der Steuerpflichtige Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag habe, durch einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen. Unabhängig von einem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 könnten bei Anspruch des Steuerpflichtigen auf den Kinderabsetzbetrag unter anderem die Kosten nicht regelmäßig anfallender Hilfsmittel im nachgewiesenen Ausmaß geltend gemacht werden. Der Bw fehle es nun zwar aufgrund der Versagung der (erhöhten) Familienbeihilfe am Kriterium des Anspruchs auf den Kinderabsetzbetrag für das gesamte Jahr 2011, trotzdem mache die Bw die gesamten Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau der Dusche als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt geltend. Die Bw sehe im Kriterium Kinderabsetzbetrag eine verfassungsrechtliche gleichheitswidrige Benachteiligung von Eltern oder Elternteilen, die außergewöhnliche Belastungen für die haushaltsgehörigen Kinder zu tragen hätten und die keinen Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag hätten. A sei die leibliche Tochter der Bw und die Bw sei nach den Regeln des bürgerlichen Rechts gehalten – und sehe

sich vor allem auch aus ethischen Gründen verpflichtet – das Wohl der Tochter an erste Stelle zu stellen und sie umfassend zu unterstützen.

Mit Berufungsvorentscheidung ist diese Berufung abgewiesen worden, da gemäß § 34 EStG 1988 Aufwendungen nur für Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 anerkannt werden könnten und die Bw seit 2010 keine erhöhte Familienbeihilfe für die Tochter beziehe und die Tochter ein eigenes Einkommen habe.

Die Bw hat sodann die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat begehrt.

Nach der Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 an den unabhängigen Finanzsenat ist der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat von der Bw zurückgezogen worden. Das Finanzamt hat bekannt gegeben, dass kein Zweifel an der unmittelbaren Verursachung der geltend gemachten Kosten durch den behindertengerechten Umbau der Dusche bestehe.

Dazu wird erwogen:

Nach **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung beeinträchtigt gemäß **§ 34 Abs. 4 erster Satz EStG 1988** 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen nach dem zweiten Satz:

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 %

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind gemäß **§ 34 Abs. 5 EStG 1988** 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 Einkünfte gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Nach **§ 34 Abs. 6 EStG 1988** können ua. folgende Aufwendungen 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. (vierter Teilstrich).
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5). (fünfter Teilstrich)
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen. (sechster Teilstrich).

Unterhaltsleistungen für ein Kind sind gemäß **§ 34 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988** durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls der Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nach **§ 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988** nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Gemäß **§ 34 Abs. 7 Z. 5 EStG 1988** sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen und im Ausmaß der Z. 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen (Verfassungsbestimmung).

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine Behinderung eines 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, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm nach **§ 35 Abs. 1 vierter Teilstrich EStG 1988** jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Als Kinder im Sinne des Bundesgesetzes gelten nach **§ 106 Abs. 1 EStG 1988** Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht.

Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten nach **§ 106 Abs. 2 EStG 1988** auch Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z. 3 zusteht.

Die nichtselbständig tätige Bw hat ihren Hauptwohnsitz in AB; unter dieser Anschrift ist auch ihre Tochter A (seit 1996) gemeldet. Die Tochter lebt bzw. lebte also im Haushalt der Bw. Die Tochter der Bw ist weiters am xyz geboren und war somit während des gesamten Streitjahres 2011 bereits volljährig. Laut den Angaben des vorgelegten Behindertenpasses vom abc ist die Tochter A gehbehindert, der Grad der Behinderung beträgt 70 %. Sie war im Streitjahr 2011 als Bürokauffrau tätig, die Arbeitszeit betrug 30 Wochenstunden. Das Einkommen der Tochter betrug im Jahr 2011 unter Berücksichtigung des ihr zuerkannten Freibetrages wegen eigener Behinderung nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 € 11.001,--. Die Bw bezog im Streitjahr 2011 keine (erhöhte) Familienbeihilfe für ihre Tochter A, dementsprechend stand der Bw auch der Kinderabsetzbetrag nicht zu.

Strittig ist die Frage, ob der Bw die für den im Streitjahr 2011 in der Wohnung in AB, durchgeführten behindertengerechten Umbau der Dusche angefallenen und von ihr getragenen Kosten in Höhe von € 9.178,11 als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zuzerkennen sind oder nicht.

Wie aus § 34 Abs. 1 und 4 EStG 1988 hervorgeht, werden in der Regel außergewöhnliche Belastungen unter Ansatz eines Selbstbehaltes steuerlich berücksichtigt. Lediglich jene Aufwendungen, die in der taxativen Aufzählung des § 34 Abs. 6 EStG 1988 angeführt werden, können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Im § 34 Abs. 6 EStG 1988 sind Belastungssituationen geregelt, denen gemeinsam ist, dass in diesen Fällen kein Abzug eines Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 erfolgt. Im Einzelnen handelt es sich bei diesen Sonderformen der außergewöhnlichen Belastung um den Bereich der Katastrophenschäden (§ 34 Abs. 6 erster Teilstrich EStG 1988), der Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung (§ 34 Abs. 6 zweiter Teilstrich iVm Abs. 8 EStG 1988), die Kinderbetreuungskosten (§ 34 Abs. 6 dritter Teilstrich iVm Abs. 9 EStG 1988) und

Aufwendungen iVm einer Behinderung (§ 34 Abs. 6 vierter bis sechster Teilstrich iVm § 35 EStG 1988). (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 1 zu § 34 Abs. 6 bis 9).

Kein Selbstbehalt besteht konkret nach § 34 Abs. 6 vierter Teilstrich EStG 1988 bei behinderungsbedingten Mehraufwendungen für Kinder, für die erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird (nach Abzug allfälliger pflegebedingter Geldleistungen), für den Personenkreis im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG 1988 nach § 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG 1988, soweit Aufwendungen an Stelle der bzw. neben den Pauschbeträgen gemäß § 35 Abs. 5 EStG 1988 geltend gemacht werden, sowie nach § 34 Abs. 6 sechster Teilstrich EStG 1988 für den Personenkreis im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG 1988 bei Bezug pflegebedingter Geldleistungen, soweit die Aufwendungen diese Leistungen übersteigen. (Vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 34 Rz 53).

Zu dem in § 35 Abs. 1 EStG 1988 angesprochenen Personenkreis zählen ua. Kinder im Sinne des § 106 Abs 1 oder 2 EStG 1988. Es muss sich also um Kinder handeln, für die dem Steuerpflichtigen ein Kinderabsetzbetrag (und somit Familienbeihilfe) oder ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht. (Vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, TZ 5 zu § 35).

Im Hinblick auf die Tatsache, dass die Bw im Streitjahr 2011 keine erhöhte Familienbeihilfe bezog, kommt im gegenständlichen Fall eine Anwendung der Bestimmung des § 34 Abs. 6 dritter Teilstrich EStG 1988 nicht in Betracht. Ebensowenig sind § 34 Abs. 6 fünfter und sechster Teilstrich EStG anwendbar, da der Bw unbestrittenmaßen auch kein Kinderabsetzbetrag oder Unterhaltsabsetzbetrag zustand.

Die von der Bw im Zusammenhang mit der Behinderung ihrer Tochter getragenen Umbaukosten können somit jedenfalls nicht ohne Abzug des Selbstbehaltes berücksichtigt werden.

Da das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung von Amts wegen zu berücksichtigen ist (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 7 zu § 34), bleibt zu prüfen, ob diese Kosten unter Abzug des Selbstbehaltes außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen.

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen nach § 34 Abs 1 EStG 1988 setzt voraus:

- unbeschränkte Steuerpflicht,
- eine Belastung des Einkommens.

Die Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen,

- muss außergewöhnlich sein
- muss zwangsläufig erwachsen
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und
- darf nicht unter ein spezielles Abzugsverbört fallen. (Vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Anm 1 zu § 34).

Alle Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Das Fehlen nur einer der im § 34 Abs. 1 leg.cit. aufgezählten Voraussetzungen schließt den Anspruch auf die Steuerermäßigung aus.

Außer Streit steht, dass der unbeschränkt steuerpflichtigen Bw aufgrund des behindertengerechten Umbaus der Dusche eine Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 2011 in Höhe der geltend gemachten Kosten erwachsen ist.

Nach der Sachlage sind die im Streitjahr 2011 getätigten Umbaukosten keine Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988, da die Zahlungen nicht betrieblich oder beruflich veranlasst waren, und keine Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988, da sie in keinem Zusammenhang mit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen standen. Die Ausgaben sind auch keine Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988. Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige nur dann absetzen, wenn er diese Ausgaben für sich, seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner oder für Kinder im Sinne des § 106 EStG 1988 getätigt hat. Im gegenständlichen Fall wurden die Ausgaben für die Tochter getätigt, welche jedoch im Streitjahr 2011 nicht Kind im Sinne des § 106 EStG 1988 war. (Vgl. UFS vom 24.4.2007, RV/0442-W/07).

Kosten der Behinderung erfüllen aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates wie die Krankheitskosten auch das Merkmal der Außergewöhnlichkeit.

Voraussetzung der Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung ist weiters, dass die Aufwendungen zwangsläufig erwachsen.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen. Rechtliche Gründe sind solche die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen. Sittliche Gründe können nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen.

Unterhaltsleistungen kommen nun zwar als Leistungen zufolge der rechtlichen Unterhaltpflicht zwischen bestimmten nahen Angehörigen als auch als Leistungen infolge einer sittlichen Unterhaltsverpflichtung grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung in Betracht. Das Gesetz schließt aber in § 34 Abs. 7 EStG 1988 Unterhaltsleistungen im Wesentlichen als außergewöhnliche Belastungen aus. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 56 zu § 34, Wiesner/Grabner/Wanke, § 34 Anm 51).

Unterhaltsleistungen für nahe Angehörige können also als außergewöhnliche Belastung generell nicht geltend gemacht werden; ausgenommen sind aber nach § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 Aufwendungen, die beim Empfänger selbst eine außergewöhnliche Belastung wären.

Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind nach § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG 1988 nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, außer es handelt sich um Aufwendungen, die beim Kind selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Berücksigungsfähig sind dabei insbesondere Ausgaben für eine Krankheit bzw. Behinderung von Kindern. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 57 zu § 34, VwGH vom 31.1.2002, 96/15/0261).

Die behindertengerechte Ausstattung der Wohnung zählt zu den Aufwendungen, die beim Kind selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde. Dazu zählt beispielsweise auch der Einbau eines Behindertenbads/-WCs. (Vgl. Jakom, Baldauf, EStG, 2013, § 34 Rz 90).

Eine rechtliche Verpflichtung, Unterhalt zu leisten, liegt nur insoweit vor, als der Berechtigte selbst keinen ausreichenden Beitrag zu leisten vermag. (Vgl. Jakom Baldauf, EStG, 2013, § 34 Rz 70).

Die volljährige Tochter der Bw ist – wie bereits ausgeführt – gehbehindert und der Grad der Behinderung betrug im Jahr 2011 70 %. Sie war im Jahr 2011 berufstätig und erzielte (unter Berücksichtigung des ihr zuerkannten Freibetrages wegen eigener Behinderung nach § 35 Abs. 3 EStG 1988) ein Einkommen von € 11.506,11. Die Kosten für den behindertengerechten Umbau der Dusche beliefen sich in Summe auf € 9.178,11.

Der behindertengerechte Umbau der Dusche würde – nach den zuvor erfolgten Rechtsausführungen - bei der Tochter der Bw eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Aufgrund der Höhe ihres Einkommens wäre sie aber nicht in der Lage gewesen diesen Umbau zu finanzieren. Aus diesem Grund sind die Ausgaben der Bw für den behindertengerechten Umbau der Dusche zugunsten der behinderten Tochter nach den vorstehenden Ausführungen letztlich bei der Bw als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Zu prüfen bleibt, ob diese Ausgaben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bw wesentlich beeinträchtigt hat. Gemeint ist die Berücksichtigung eines nach der Einkommenshöhe einerseits sowie nach dem Familienstand andererseits gestaffelten Selbstbehalts.

Zum Zwecke der Berechnung der Höhe des Selbstbehaltes ist zunächst das für den Selbstbehalt maßgebliche Einkommen gemäß § 34 Abs. 4 iVm Abs. 5 EStG 1988 wie folgt zu berechnen:

Steuerpflichtige Bezüge lt. Lohnzettel	€ E
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	-€ F
abzügl. Pauschalbetrag für Werbungskosten	-€ G
abzügl. Sonderausgaben	-€ H
Sonstige Bezüge lt. Lohnzettel	€ I
abzügl. darauf entfallende SV-Beiträge	-€ J
Bemessungsgrundlage für Berechnung des Selbstbehaltes	€ 19.000,--

Da dieser Betrag mehr als € 14.600,-- jedoch weniger als € 36.400,-- beträgt, kommt der Prozentsatz von 10 % zur Anwendung. Dementsprechend ergibt sich ein Selbstbehalt in Höhe von € 1.900,--. Im Ausmaß des diesen Selbstbehalt übersteigenden Betrages von € def liegt somit eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 ist somit teilweise statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 2. Oktober 2013