

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 30.9.2010 betreffend Einkommensteuer 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 1.11.2010 wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Im Zuge der beim Finanzamt am 31.12.2009 eingelangten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 beantragte die Beschwerdeführerin unter anderem Aufwendungen für Pflichtbeiträge auf Grund einer geringfügigen Beschäftigung unter der Kennzahl 274 in Höhe von Euro 564,12 als Werbungskosten und weiters Aufwendungen im Zusammenhang mit der Behinderung ihres Sohnes (Grad der Behinderung 30%) in Höhe von Euro 3.858,29 für Kosten der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin mit Schreiben vom 13.1.2010 die beantragten Sonderausgaben, die Werbungskosten sowie die zusätzlichen Kosten für den Sohn A mittels Belegen nachzuweisen. Auf Grund einer beim Zentralen Melderegister ermittelten neuen Wohnadresse ersuchte das Finanzamt mit Vorhalt vom 19.8.2010 die Beschwerdeführerin neuerlich, ihre Aufwendungen durch Vorlage der Belege und einer zusammenfassenden Kostenaufstellung nachzuweisen.

Über Finanzonline beantragte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 3.9.2010 den festgelegten Termin zur Beantwortung der Ergänzungspunkte auf den 17.9.2010 zu verschieben.

Das Finanzamt verlängerte die Frist bis zum 24.9.2010 und erließ am 30.9.2010 unter Berücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen bezüglich des Freibetrages wegen Behinderung ihres Sohnes gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von Euro 75 für einen Grad der Behinderung von 30% und den Kosten für die auswärtige Berufsausbildung in Höhe von Euro 1.100 den angefochtenen Bescheid. Begründend wurde ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin trotz schriftlicher Aufforderung die erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht habe.

Über Finanzonline erhob die Beschwerdeführerin am 1.11.2010 gegen diesen Bescheid Beschwerde, da Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen noch zu berücksichtigen seien. Die angeforderten Belege werde sie innerhalb der nächsten zwei Wochen vorlegen.

Am 12.11.2010 erließ das Finanzamt mit Frist zur Beantwortung bis zum 20.12.2010 wiederum einen Vorhalt betreffend die Vorlage der Belege und Nachweise der beantragten Aufwendungen. Aus dem vorgelegten Beschwerdeakt ist weiters zu ersehen, dass am 10.1.2011 ein weiterer Vorhalt über Finanzonline an die Beschwerdeführerin ergangen ist, mit der Auflage, sämtliche Unterlagen binnen 14 Tagen vorzulegen.

Am 31.1.2011 übereichte die Beschwerdeführerin schließlich anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt die zusammenfassende Aufstellung der beantragten Aufwendungen. Zu den verbleibenden strittigen Punkten ist aus handschriftlichen Vermerken zu ersehen, dass es sich bei der Sozialversicherungsbeiträgen um eine geringfügige Beschäftigung des Sohnes der Beschwerdeführerin handelt und die Unterlagen für die Therapie für den Sohn in Höhe von Euro 4.046,51 (Kurskosten, Buch, Taxi, Flüge, Hotel, Parkgebühr, Km-Geld, Taggeld Stadt) folgen würden. Aus einem händisch angefertigten Aktenvermerk ist zu ersehen, dass die Unterlagen bis 6.4.2011 nicht beigebracht worden seien und die Beschwerdeführerin telefonisch nicht erreichbar sei.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 7.4.2011 eine teilweise stattgebende Beschwerdevorentscheidung, wobei die strittigen Punkte betreffend die Sozialversicherungsbeiträge für die geringfügige Beschäftigung ihres Sohnes und die Therapiekosten für ihren Sohn in Stadt nicht steuermindernd berücksichtigt wurden. Als Begründung führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 19a Abs. 1 ASVG Personen, die von der Vollversicherung gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 ASVG oder Teilversicherung nach § 7 Z 4 ASVG ausgenommen sind, auf Antrag in der Kranken- und Pensionsversicherung sich selbstversichern könnten. In diesen Personenkreis würden vornehmlich geringfügig Beschäftigte fallen, die in die Sozialversicherung optieren würden. Diese Beiträge würden Werbungskosten darstellen und seien somit vom Versicherten selbst bei der Arbeitnehmerveranlagung zu beantragen. Der Sohn der Beschwerdeführerin habe diese Beiträge bei der Arbeitnehmerveranlagung selbst zu beantragen. Die Therapiekosten für den Sohn hätten im Wege der Berufungserledigung keine Berücksichtigung finden können, da die Beschwerdeführerin trotz Aufforderung die benötigten Nachweise nicht vorgelegt habe.

Daraufhin stellte die Beschwerdeführerin den Vorlageantrag und gab nach einem vom Finanzamt unter Hinweis auf § 250 ff BAO erlassenen Mängelbehebungsauftrag bekannt, dass sich ihr Begehren auf die Nichtberücksichtigung der freiwilligen Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträge aufgrund geringfügiger Beschäftigung ihres Sohnes und die Nichtberücksichtigung der Therapiekosten für ihren Sohn richten würde. Begründend führte sie aus, dass die freiwilligen Kranken- und Pensionsversicherungsbeträge aufgrund geringfügiger Beschäftigung auch von einem unterhaltpflichtigen Elternteil abgesetzt werden könnten. Der Nachweis für die Berücksichtigung der Therapiekosten für ihren Sohn (genaues Programm) sei beim Institut B in Stadt angefordert worden, sei aber noch nicht eingetroffen. Sie habe das Programm nochmals eingefordert.

Am 24.11.2011 forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin über Finanzonline neuerlich auf, die fehlenden Unterlagen bezüglich Therapiekosten für den Sohn vorzulegen. Aus einem Aktenvermerk vom 12.12.2011 geht hervor, dass die Unterlagen nicht beigebracht worden sind.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beiträge zur Sozialversicherung für die geringfügige Beschäftigung des Sohnes:

Der Sohn der Beschwerdeführerin war im strittigen Jahr geringfügig beschäftigt. Die in diesem Zusammenhang bezahlten Beiträge zur Sozialversicherung für die Vollversicherung gemäß § 19a ASVG machte die Beschwerdeführerin im Hinblick auf ihre Ausführungen im Anbringen anlässlich der Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages, wonach die freiwilligen Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträge aufgrund geringfügiger Beschäftigung auch von einem unterhaltpflichtigen Elternteil abgesetzt werden könnten, offensichtlich als Sonderausgaben geltend.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Ausgaben für Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BMVG) und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b), bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

In Ergänzung zu § 18 Abs. 1 EStG 1988 wird gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 bestimmt, dass Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 der Steuerpflichtige auch dann absetzen kann, wenn er sie unter anderem für seine Kinder (§ 106) leistet.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit a EStG 1988 sind Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung auch Werbungskosten.

Gemäß § 19a Abs. 1 ASVG können sich Personen, die von der Vollversicherung gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 ASVG oder Teilversicherung nach § 7 Z 4 ASVG ausgenommen und auch sonst weder in der Krankenversicherung noch in der Pensionsversicherung nach dem ASVG oder einem anderen Bundesgesetz pflichtversichert sind, solange sie ihren Wohnsitz im Inland haben, auf Antrag in der Kranken- und Pensionsversicherung selbst versichern.

§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 umfasst - von einigen Ausnahmen abgesehen - nur Pflichtbeiträge, also Beitragsleistungen, die Zwangscharakter haben (vgl. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur).

Aufgrund des Umstandes, dass die in Streit stehenden Sozialversicherungsbeiträge für den Sohn der Beschwerdeführerin nur durch die Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit des § 19a ASVG in das Sozialversicherungssystem vorgeschrieben wurden, könnte man auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 26.6.1990, 89/14/0172, wonach es maßgebend für die Abgrenzung zwischen Pflichtbeiträgen und freiwilligen Beiträgen ist, ob die Beitragsleistungen Zwangscharakter haben oder ob sie auf einem freiwilligen Entschluss des Steuerpflichtigen - insbesondere im Interesse seiner Zukunftssicherung - beruhen, der in der Außenwelt durch Abschluss eines Vertrages oder Stellung eines Antrages manifestiert werde, zur Ansicht gelangen, dass nicht Werbungskosten, sondern allenfalls Sonderausgaben vorliegen würden.

Die Intentionen des Gesetzgebers zu § 19a ASVG gingen allerdings dahin, unter dem Motto der fairen Einbeziehung aller Erwerbstätigen in die Sozialversicherung mit dem ASRÄG 1997, BGBL I 1997/139, auch die geringfügig beschäftigten Dienstnehmer verstärkt in die Pflichtversicherung einzubinden (vgl. Karl in ASoK 1998, 357). Es ist daher davon auszugehen, dass die durch die Zahlungen erworbenen Versicherungsleistungen, einschließlich dem im Vordergrund stehenden Erwerb von Versicherungsmonaten für die gesetzliche Pensionsversicherung, einer Pflichtversicherung zu Grunde lagen.

Hinzu kommt die Feststellung durch den Gesetzgeber in § 19a Abs. 6 ASVG, wonach die Selbstversicherung in der Krankenversicherung bezüglich der Gewährung von Leistungen sowohl nach diesem Bundesgesetz als auch nach dem Mutterschutzgesetz 1979 die gleichen Rechtswirkungen wie eine Pflichtversicherung hat. Dies gilt auch hinsichtlich der Berechtigung zur Weiterversicherung in der Pensionsversicherung. Die Option in die Selbstversicherung gemäß § 19a ASVG hat in ihrer Bedeutung mit einer freiwilligen Weiter- oder Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nichts zu tun, sondern ist einer Pflichtversicherung gleichzusetzen.

Bezüglich der Ansicht der Beschwerdeführerin, dass freiwillige Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträge aufgrund geringfügiger Beschäftigung auch von einem unterhaltpflichtigen Elternteil abgesetzt werden könnten, ist darauf hinzuweisen, dass als Zielgruppe für die Weiterversicherung in der Pensionsversicherung nach § 17 ASVG nur Personen anzusehen sind, die bereits in einem qualifizierten Ausmaß in der Pensionsversicherung erfasst waren (vgl. Pfeil in Mosler/Müller/Pfeil, Der SV-Kommentar § 17 ASVG Rz. 1). Der Sohn der Beschwerdeführerin gehört nach dem Akteninhalt nicht zu dieser Zielgruppe, da ihm die Sozialversicherungsbeiträge nicht nach § 17 sondern nach § 19a ASVG vorgeschrieben wurden.

Die von der Beschwerdeführerin beantragten Aufwendungen stellen daher zur Gänze keine Sonderausgaben für eine freiwillige Personenversicherung dar, sondern wären als Werbungskosten bei den Einkünften des Sohnes der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen. Diese Rechtsansicht wird uneingeschränkt von der gängigen Literatur vertreten (vgl. dazu Doralt, EStG Kommentar, § 18, Tz 80/1; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, Tz 2).

Auch wenn die Beschwerdeführerin die strittigen Sozialversicherungsbeiträge für ihren Sohn eingezahlt hat, können sie bei ihr nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, da die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten an die Einkunftsquelle gebunden ist.

Nur jener Abgabepflichtige, der Einkünfte aus einer Einkunftsquelle bezieht, kann die mit dieser Einkunftsquelle verbundenen Aufwendungen geltend machen. Die von der Beschwerdeführerin gezahlten Beiträge für ihren Sohn dienen jedoch nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der von ihr erzielten Einkünfte und stellen somit bei der Beschwerdeführerin eine steuerlich unbedeutliche Einkommensverwendung dar.

Nachdem die strittigen Aufwendungen als Werbungskosten zu beurteilen sind, können sie bei der Beschwerdeführerin auch deswegen nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden, da Sonderausgaben nur vorliegen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind (vgl. § 18 Abs. 1 EStG 1988).

Aufwendungen für die Therapie des Sohnes in Stadt als außergewöhnliche Belastungen:

Für den Sohn der Beschwerdeführerin wurde vom Amtsarzt der Bezirkshauptmannschaft ein Grad der Behinderung von 30 % festgestellt. Im Zusammenhang mit dieser Behinderung machte die Beschwerdeführerin Aufwendungen von insgesamt Euro 4.046,51 für eine Therapie in Stadt geltend.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln

den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Die Beschwerdeführerin wurde vom Finanzamt mehrere Male ersucht, durch Vorlage der Belege ihren Antrag auf Berücksichtigung der im Zusammenhang mit der Behinderung des Sohnes entstandenen Aufwendungen nachzuweisen. Die Beschwerdeführerin hat dies zur Kenntnis genommen, indem sie selbst ausgeführt hat, die Belege bzw. Unterlagen nachreichen zu wollen. Auch den ihr übermittelten Vorlagebericht des Finanzamtes, aus dem hervorgeht, dass die Berücksichtigung der Kosten als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs. 6 EStG 1988 nicht möglich ist, da die erforderlichen Unterlagen zur Überprüfung der Aufwendungen trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden seien, hat die Beschwerdeführerin nicht zum Anlass genommen, die erforderlichen Unterlagen nachzureichen.

Nachdem der von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Sachverhalt mangels geeigneter Unterlagen nicht nachvollzogen bzw. überprüft werden konnte und die geltend gemachten Aufwendungen zudem nicht belegmäßig nachgewiesen wurden, musste das Begehrn wie schon vom Finanzamt abgewiesen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Literaturmeinung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 23. Juni 2016