



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 beantragte der Berufungswerber (Bw.) für seinen behinderten Sohn S, geboren am XX.XX.XXXX, die Zuerkennung des monatlichen Freibetrages in der Höhe von € 262 gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303.

In seinem gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Bescheid vom 13. Mai 2008 setzte das Finanzamt die **Einkommensteuer 2006** in der Höhe von € -2.189,77 fest, wobei es den beantragten pauschalen Freibetrag unberücksichtigt ließ.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der Bw. erneut die Zuerkennung des monatlichen Freibetrages in der Höhe von € 262 gemäß § 5 der Verordnung des BMF über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 für seinen Sohn, für den im Jahr 2006 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wurde.

Zur Begründung führte der Bw. an, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des § 34 Abs. 6 EStG 1988 dritter Teilstrich sowie der oben genannten Verordnung alleine die im vorliegenden Fall außer Streit stehende Tatsache der Gewährung erhöhter Familienbeihilfe ausschlaggebend sei. Der Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag werde in Gesetz und Verordnung ebenso wenig vorausgesetzt wie der im Fall des Bw. zustehende Unterhaltsabsetzbetrag.

Im Hinblick darauf, dass gemäß § 6 der Verordnung BGBl 1996/303 beim Anspruch mehrerer Steuerpflichtigen auf einen Pauschbetrag nach §§ 2, 3 oder 5 der Pauschbetrag im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen sei, ersuchte das Finanzamt den Bw. mit Ergänzungsersuchen vom 21. Juli 2008 um Nachweis der ihm erwachsenen Mehraufwendungen in geeigneter Form.

Mit Eingabe vom 28. August 2008 teilte der Bw. mit, dass im Zuge seines Ehescheidungsverfahrens im Jahr 2003 die finanzielle Unterhaltsverpflichtung hinsichtlich seines Sohnes S nach dem (beim Finanzamt aufliegenden) Scheidungsvergleich zur Gänze dem Bw. zugefallen sei. Die Höhe der monatlich vom Bw. erbrachten Unterhaltsleistung ergebe sich aus dem durch die Rechtsprechung des OGH entwickelten Maximalbetrages, welcher dem 2,5-fachen des monatlichen Regelbedarfes für Unterhaltsleistungen unter teilweiser Anrechnung der Kinderbeihilfe entspreche und im Jahr 2006 und seither € 763 monatlich betrage. Aus diesen ausschließlich vom Bw. getragenen Unterhaltsleistungen seien schließlich sämtliche Mehraufwendungen für seinen Sohn bestritten worden. Die Kostentragung im Sinne des § 6 der Verordnung BGBl. 303/1996 sei daher zur Gänze auf der Seite des Bw. gelegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Bescheid vom 19. November 2008 setzte das Finanzamt die **Einkommensteuer 2007** in der Höhe von € -998 fest, wobei es auch für das Jahr 2007 den beantragten pauschalen Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, unberücksichtigt ließ.

Nach mehrmaliger Verlängerung der Rechtsmittelfrist erhob der Bw. mit Eingabe vom 30. März 2009 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und beantrage die Vorlage seiner Berufung gegen die Einkommensteuer 2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Begründend brachte der Bw. vor, dass sowohl das Gesetz (§ 34 Abs. 6 EStG) als auch die Verordnung BGBl. 1996/303 zur Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung auf Grund

einer Behinderung lediglich auf den Tatbestand der Gewährung erhöhter Familienbeihilfe abstellten. Weder die Haushaltszugehörigkeit des Kindes noch der Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag würden im Gesetz bzw. in der Verordnung als Voraussetzung im Zusammenhang mit außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderungen angeführt und könnten daher im vorliegenden Fall keine Bedeutung haben.

Die Verordnung BGBl. 1996/303 bestimme im zutreffenden § 5 Abs. 1, dass Mehraufwendungen eines Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG erhöhte Familienbeihilfe gewährt würden, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich € 262.....zu berücksichtigen seien.

Damit werde verfügt, dass ganz grundsätzlich diese Mehraufwendungen nach § 5 der zitierten Verordnung nicht nachzuweisen seien (anders als nach § 4 der zitierten Verordnung zu nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel; lediglich diese Kategorie von Mehraufwendungen sei grundsätzlich der Höhe nach nachzuweisen).

In § 6 der Verordnung BGBl. 1996/303 werde ebenfalls lediglich auf einen Pauschbetrag u.a. nach § 5 der zitierten Verordnung verwiesen, welcher bei mehreren anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen ganz allgemein im Verhältnis der Kostentragung aufzuteilen sei (nach wie vor ohne Nachweis der Mehraufwendungen).

Nachdem auf Grund des Scheidungsvergleiches die Unterhaltsverpflichtung ausschließlich dem Bw. zugefallen sei und aus den ausschließlich vom Bw. getragenen Unterhaltsleistungen schließlich sämtliche Mehraufwendungen für den Sohn des Bw. bestritten worden seien, sei die Kostentragung zur Gänze auf der Seite des Bw. gelegen. Damit stehe der Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung BGBl. 1996/303 nach § 6 erster Satz dieser Verordnung zur Gänze und ohne weiteren Nachweis dem Bw. zu.

Lediglich für den Fall nach § 6 zweiter Satz der zitierten Verordnung, dass der eine Steuerpflichtige seine höheren Mehraufwendungen nachweise, sei beim anderen Steuerpflichtigen der Pauschbetrag um die nachgewiesenen Mehrkosten zu kürzen. Dies setze zunächst voraus, dass bei zwei anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen auf beiden Seiten eine endgültige Kostentragung gegeben sei, d.h. die monatlich vom Bw. erbrachte Unterhaltsleistung dürfte zur Deckung der gesamten laufenden Unterhaltskosten nicht ausreichen, obwohl diese 250% des Regelbedarfes betrage. Die Anwendung des § 6 zweiter Satz der zitierten Verordnung setze weiter voraus, dass die dann nachzuweisenden Mehrkosten des einen Steuerpflichtigen den nach dem Verhältnis der Kostentragung ermittelten Pauschbetrag auf Seite dieses Steuerpflichtigen übersteigen würden.

Nachdem diese Punkte im Fall des Bw. nicht zutreffend seien, sei alleine das Verhältnis der Kostentragung gemäß § 6 erster Satz der zitierten Verordnung relevant. Ein Nachweis der Mehraufwendungen des Bw. sei zur Geltendmachung (lediglich) des Pauschbetrages weder in Gesetz noch in Verordnung vorgesehen und müsse daher auch nicht gelingen.

Das Verhältnis der Kostentragung sei rein als Aufteilungsschlüssel hinsichtlich des Pauschbetrages nach der Verordnung zu sehen, wobei die Gesamtkosten für den Unterhalt des Kindes und nicht nur die Mehrkosten für eine Behinderung zu berücksichtigen seien. Eine Schätzung hinsichtlich der Kostentragung sei für den Fall des Bw. nicht relevant, da die von ihm geleisteten Unterhaltsbeträge dokumentiert seien.

Mit Ergänzungsersuchen vom 9. April 2009 ersuchte das Finanzamt, den Beschluss des Bezirksgerichtes A über die gerichtlich festgesetzte Unterhaltsverpflichtung vom YY.YY.YYYY samt einer Darstellung der Unterhaltsberechnung vorzulegen.

Mit Eingabe vom 18. Mai 2009 übermittelte der Bw. die abverlangten Unterlagen und führte ergänzend aus, dass die Berechnung der Unterhaltsverpflichtung durch das Gericht unter Zuhilfenahme des Unterhaltsrechners erfolgt sei. Der Unterhaltsverpflichtung sei das 2,5-fache der Regelbedarfssätze zu Grunde gelegt und die Familienbeihilfe nach der Rechtsprechung des OGH angerechnet worden. Aus dieser gerichtlich vorgenommenen Berechnung würden sich die im Beschluss angeführten monatlichen Unterhaltsleistungen ergeben, welche weiterhin Gültigkeit hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach **§ 34 Abs. 1 EStG 1988** sind für den Abzug einer außergewöhnlichen Belastung folgende Voraussetzungen erforderlich:

1. Die Belastung muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Alle Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Sie erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Sie beeinträchtigt wesentlich die

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Gemäß **§ 34 Abs. 7 EStG 1988** in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung gilt für Unterhaltsleistungen Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c 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.
2. ...
3. ...
4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Gemäß **§ 34 Abs. 6 EStG 1988** in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung können u.a. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, *ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes* abgezogen werden, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen 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. 5 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene, für die Streitjahre gültige **Verordnung, BGBl 1996/303**, normiert in ihrem § 5, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des FLAG erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, *ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten* mit monatlich € 262 vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen zu berücksichtigen sind.

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. vor, dass ihm im Zuge seines Ehescheidungsverfahrens die finanzielle Unterhaltsverpflichtung hinsichtlich seines Sohnes S zur Gänze zugefallen sei und verweist dabei auf die im Beschluss des Bezirksgerichtes A festgesetzte Unterhaltsverpflichtung. Die Höhe der monatlich vom Bw. erbrachten Unterhaltsleistung ergebe sich aus dem durch die Rechtsprechung des OGH entwickelten

Maximalbetrages, welcher dem 2,5-fachen des monatlichen Regelbedarfes für Unterhaltsleistungen unter teilweiser Anrechnung der Kinderbeihilfe entspreche und im Jahr 2006 und seither € 763 monatlich betrage. Aus diesen ausschließlich vom Bw. getragenen Unterhaltsleistungen seien sämtliche Mehraufwendungen für seinen Sohn bestritten worden. Die Kostentragung im Sinne des § 6 der Verordnung BGBl. 303/1996 sei daher zur Gänze auf der Seite des Bw. gelegen.

In den ErläutRV zum § 34 EStG 1988 in der Stammfassung (621 BlgNR 17. GP) wird zur 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 (vgl. dazu auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Tz 6 zu § 34 Abs. 3).

Der Begriff „Mehraufwendungen“ im § 34 Abs. 6 EStG 1988 stellt jedoch klar, dass nur Aufwendungen, die aus der Behinderung eines Kindes erwachsen, der begünstigten Behandlung als außergewöhnliche Belastung (kein Abzug des Selbstbehaltes) unterliegen. Nur solchen Aufwendungen und nicht Aufwendungen schlechthin (Unterhaltskosten) werden auch durch die im § 5 der Verordnung BGBl. 1996/303 vorgesehenen Pauschbeträge abgedeckt (VwGH 31.1.2002, 96/15/0261).

Im vorliegenden Fall erhebt sich allerdings die Frage, ob die seitens des Bw. für seinen Sohn S erbrachten Unterhaltsleistungen überhaupt „Mehraufwendungen“ wegen einer Behinderung dieses Kindes darstellen und nicht nur den gesetzlichen Unterhaltsanspruch, den auch ein unbehindertes Kind gegenüber seinem Vater hat, abdecken.

Die Unterhaltspflicht ist grundsätzlich in § 140 ABGB geregelt. Danach sind beide Eltern für ihre Kinder unterhaltspflichtig. Bei einer Trennung müssen sich die Eltern darüber einigen, wo die Kinder künftig leben sollen. Der Elternteil, in dessen Haushalt die Kinder leben, erfüllt durch die Betreuung seine Unterhaltspflicht. Der andere Elternteil muss für den finanziellen Bedarf der Kinder aufkommen und den Geldunterhalt (Alimente) zahlen.

Die Höhe des Geldunterhaltes berechnen die Gerichte in Abhängigkeit vom Alter und den Bedürfnissen des Kindes nach bestimmten Prozentsätzen des Nettoeinkommens des

Unterhaltspflichtigen. Dabei beschränken die Gerichte den Unterhalt der Kinder mit einer Obergrenze, welche bei Kindern unter 10 Jahren mit dem 2-fachen, bei Kindern über 10 Jahren mit dem 2,5-fachen des Unterhalts, der sich aus dem Regelbedarfssatz ergibt, berechnet wird.

Mit dem monatlichen Unterhalt ist der Normalbedarf des Kindes abgedeckt. Für den Fall von Sonderbedarf (z.B. Kosten aufgrund körperlicher Behinderung, chronischer Erkrankung, Zahnbedarf, Brille, Ausbildungskosten, Nachhilfe, Schikurs, Sprachkurse etc.) sind unter Umständen weitere Beträge zu zahlen. Die Entscheidung über die Höhe des zu zahlenden Unterhalts hängt jeweils vom konkreten Einzelfall ab.

Die im gegenständlichen Fall im Beschluss des Bezirksgerichtes A festgesetzte Unterhaltsverpflichtung, auf Grund welcher der Bw. in den Streitjahren die Unterhaltszahlungen für seinen Sohn geleistet hat, entspricht exakt der gängigen Vorgangsweise der Gerichte analog zur Judikatur. Das Gericht hat die Höhe der Unterhaltsverpflichtung des Bw. mit dem, dem Alter seines Sohnes entsprechenden, Höchstbetrag (das 2,5-fache des Regelbedarfs) und gänzlich unabhängig von dessen Behinderung berechnet. Es wurden nicht einmal über den Regelbedarfssatz hinausgehende Zahlungspflichten des Bw. für einen Sonderbedarf seines unterhaltsberechtigten Sohnes S festgelegt.

Damit ist davon auszugehen, dass die in den Streitjahren vom Bw. erbrachten Unterhaltsleistungen in der Höhe von € 763 monatlich ausschließlich gesetzliche Unterhaltskosten und keine „Mehraufwendungen“, die aus der Behinderung eines Kindes erwachsen, darstellen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass aus diesen Unterhaltsleistungen, wie der Bw. vorbringt, sämtliche Mehraufwendungen für seinen Sohn bestritten worden seien.

Da sich die aus der Behinderung eines Kindes erwachsenden „Mehraufwendungen“ jedenfalls nicht allein auf Grund der Unterhaltsleistung ableiten lassen, über die Unterhaltskosten hinausgehende „Mehraufwendungen“ seitens des Bw. jedoch weder vorgebracht noch konkret nachgewiesen wurden und - wie bereits oben ausgeführt - nur die aus der Behinderung eines Kindes erwachsenden Aufwendungen und nicht Unterhaltskosten durch den Pauschbetrag gemäß § 5 der Verordnung BGBl. 1996/303 abgegolten werden, war im gegenständlichen Fall der monatliche Freibetrag in der Höhe von € 262 gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, zu versagen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 4. August 2009