



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 12. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2007 bis 2009 sowie Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO zu Einkommensteuerbescheid 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. machte in den berufungsgegenständlichen Jahren 2007 bis 2009 außergewöhnliche Belastungen in Höhe von je 6.600,00 € geltend.

Als Erklärung dazu führte er aus, dass er laut ABGB für seine Eltern sorgepflichtig sei, soweit sie nicht selber in der Lage seien sich den notwendigen Lebensunterhalt zu finanzieren. Diese Verpflichtung bestehe aus "moralischer Sicht". Seine Eltern hätten ein gemeinsames Durchschnittseinkommen von 1.333,23 € (2007), 1.213,52 € (2008) und 897,15 € (2009) "zur Verfügung gehabt und darüber hinaus zusätzliche unvermeidbare Ausgaben zB. für Heizung und Warmwasser durchschnittlich 62,00 € monatlich, Strom 100,00 € monatlich, Betriebskosten/Wohnung rund 230,00 € monatlich und diverse Versicherungen". Zur Bestätigung seiner Angaben legte er diverse Belege, unter anderem die Einkommensteuerbescheide seiner Eltern für die Jahre 2007 bis 2009, bei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte in den Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008 die beantragten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen, da sie weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwuchsen.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21.9.2010, in dem die Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen gewährt wurden, wurde mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 12.10.2010 aufgehoben, da der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erwies. Die geltend gemachten Aufwendungen waren weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und also keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Hinsichtlich der Abweichung von der Steuererklärung wurde im in der Folge am 12.10.2010 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009 auf die Begründung des Vorjahres verwiesen.

Der Bw. brachte in der Folge rechtzeitig Berufung gegen den "Aufhebungsbescheid des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 12.10.2010" und gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 (jeweils vom 12.10.2010) ein.

Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass die für seine Eltern gemachten Aufwendungen tatsächlich notwendig seien, da sonst deren gesundheitliche Versorgung unmöglich wäre. Die finanzielle Unterstützung sei auch aus sittlichen Gründen nötig (es wird auf vorgelegte Aufstellungen der Einkommensverhältnisse der Eltern hingewiesen). Die von ihm erbrachten Leistungen seien gemäß § 143 ABGB rechtlich begründet und verpflichtend. Die sittliche Verpflichtung käme der rechtlichen sehr nahe. Eine Aufteilung der Zahlungen an die Eltern sei derzeit nicht möglich, da seine beiden Brüder nicht in der Lage seien einen entsprechenden Beitrag zu leisten (Hausbau bzw. gesundheitliche Aufwendungen). "Dem Verweis (im Bescheid 2009) auf die Begründung im Vorjahresverfahren, das wäre 2009" könne er nicht folgen, da es ein solches nicht gebe. Sollte jedoch die Berufungsentscheidung vom 11.1.2008 gemeint sein, so sei diese nicht relevant, da das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide der Eltern nicht herangezogen habe. Zur Beurteilung seien damit falsche Einkommensverhältnisse herangezogen worden.

Die Berufungen wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Die Begründung hinsichtlich des Aufhebungsbescheides zum Einkommensteuerbescheid 2009 sowie des Einkommensteuerbescheides vom 12.10.2010 lautet unter anderem: "Hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung wird auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung verwiesen".

Die vom Bw. beigelegten Einkommensteuerbescheide 2009 seiner Eltern datieren mit 11.8.2010 (Mutter) und 18.2.2010 (Vater).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss die Berufung enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Laut VwGH vom 31.5.1972, 971/71 schreibt die BAO für die Bezeichnung des Bescheides gegen den sich die Berufung richtet keine bestimmte Form oder Formel vor. Entscheidend ist, ob aus dem gesamten Inhalt der Berufung hervorgeht, wogegen sie sich richtet (VwGH vom 28.1.1998, 96/13/0081). – Die Bezeichnung kann auch zB. durch Wiedergabe des Bescheidinhalts erfolgen, sofern dies im konkreten Fall genügt, um Zweifel oder Missverständnisse über den Gegenstand der Berufung auszuschalten (VwGH vom 20.2.1964, 1786/63).

Bei Anwendung des § 250 Abs. 1 BAO und der zitierten VwGH-Judikatur auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt ist davon auszugehen, dass die vom Bw. gewählte Bezeichnung "Aufhebungsbescheid des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 12.10.2010" in einem Betreff mit dem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12.10.2010 und dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 12.10.2010 in Verbindung mit der Begründung der Berufung bezeichnen soll, dass der Bw. Berufung gegen den nach Ergehen des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2009 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12.10.2010 einbringen wollte und nicht gegen den Aufhebungsbescheid selbst: Dies ergibt sich daraus, dass er hinsichtlich des Aufhebungsbescheides sich auch auf die Begründung im nach dem Aufhebungsbescheid ergangenen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12.10.2010) bezog (und auf nicht mehr), indem er ausführte, dass er dem "Verweis (im Bescheid für 2009) auf die Begründung im Vorjahresverfahren" nicht folgen könne. Da die aus dem Berufungstext zu ernehende Intention des Bw.'s ist, seine für die Eltern getätigten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung qualifiziert zu sehen, ist im Zusammenhang mit der Bezeichnung der Bescheide, gegen die sich die Berufung richtet, davon auszugehen, dass mit der Bezeichnung "Aufhebungsbescheid des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 12.10.2010" der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12.10.2010 gemeint ist, zumal der Bw. nur so die Möglichkeit hat, seine (aus der Begründung des Berufungstexts ersichtliche) Absicht auf Anerkennung der Kosten als außergewöhnliche Belastung durchzusetzen, was ihm zumindest hinsichtlich des Jahres 2009 schon vom Ansatz her nicht möglich wäre, hätte er nicht gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 Berufung eingebracht sondern nur gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2009 (was sich im

Übrigen nicht aus dem Berufungstext ergibt). Es ist in der Folge vor allem bei Beachtung der wiedergegebenen Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 12.10.2010 im Berufungstext davon auszugehen, dass die Berufung sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 (alle vom 12.10.2010) richtet.

Sollte der Bw. eine Berufung auch gegen den Aufhebungsbescheid zum Einkommensteuerbescheid 2009 einbringen haben wollen, so ist sie abzuweisen, da seine Begründung, wonach die Berufungsentscheidung vom 11.1.2008 nicht relevant sei, da das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide der Eltern nicht herangezogen habe, zur Beurteilung also falsche Einkommensverhältnisse herangezogen wurden, nichts für das Berufungsbegehren bringt: Wenn das Finanzamt in der Begründung hinsichtlich des Wiederaufnahmbescheides zum Einkommensteuerbescheid 2009 "hinsichtlich der Abweichung von der Steuererklärung auf die Begründung des Vorjahresbescheids/BVE" verweist, so tut es das in Zusammenhang mit der rechtlichen Begründung. Da aus dem Sinnzusammenhang hervorgeht, dass das Finanzamt bei Erlassung des Aufhebungsbescheides zum Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12.10.2010 dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung nicht vorliegen sah, kann nicht gesehen werden, dass es bei Verweis auf die rechtliche Begründung des Vorjahresbescheides/BVE nicht zusätzlich auch die Einkommensteuerbescheide 2009 der Eltern des Bw.'s vom 18.2. und 11.8.2010 – die ja zum Zeitpunkt der Erlassung des oa. Aufhebungsbescheides zum Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12.10.2010 schon in Rechtskraft standen – beachtete.

B) Gemäß § 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 (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

– Gemäß § 34 Abs. 2 leg.cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 leg.cit. sind Unterhaltsleistungen (wie in Ziffer 1 bis 3 beschrieben) nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Der Bw. leistet Unterhaltszahlungen an seine Eltern, da sie laut seinen Angaben nach Bezahlung von Miete, Betriebskosten, Versicherungen, Strom, Heizung uä. nicht in der Lage seien, den nötigen Lebensunterhalt selbst zu finanzieren und sonst deren gesundheitliche Versorgung unmöglich wäre. Bei Beachtung des normativen Inhalts der anzuwendenden Bestimmungen ist wesentlich darauf hinzuweisen, dass nur Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, beim Verpflichteten berücksichtigungsfähig sind, also in der Folge Unterhaltsleistungen wie im berufungsgegenständlichen Fall keine außergewöhnliche Belastung begründen können, selbst wenn sie aufgrund rechtlicher Verpflichtungen geleistet werden (zB. an in Not geratene Eltern, geschiedene Gatten oä.; VwGH vom 18.3.1997, 93/14/0017; VwGH vom 26.11.1997, 95/13/0146; UFS vom 30.6.2010, RV/0834-W/10): Zahlungen der behaupteten Unterhaltsberechtigten (hier: Eltern des Bw.'s) für den angeführten berufungsgegenständlichen Themenbereich (wie Miete, Betriebskosten, Versicherungen, Strom, Heizung, Gesundheitspflege uä.) stellen auch bei ihnen selbst keine außergewöhnliche Belastung dar (sh. ua. Jakom/Baldauf, EStG 2011, § 34, Rz 90).

Es ist in der Folge davon auszugehen, dass sogar im Fall des tatsächlichen Bestehens einer Unterhaltpflicht des Bw.'s seinen Eltern gegenüber die Unterhaltszahlungen keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 7 Z 4 leg.cit. darstellen. Wenn das Vorliegen einer rechtlichen Verpflichtung eine außergewöhnliche Belastung nicht bewirken kann, so kann auch eine eventuelle sittliche Verpflichtung nicht diese außergewöhnliche Belastung bewirken. Denn allein aus der Wortbedeutung ist eindeutig abzuleiten, dass sittliche Verpflichtungen nur dort entstehen können, wo im entsprechenden rechtlichen Bereich nichts diesbezüglich geregelt ist: Im berufungsgegenständlichen Fall ist jedoch eindeutig aus dem im Normtext ersichtlichen gesetzgeberischen Willen und laut oben angeführter VwGH-Judikatur klar, dass Unterhaltszahlungen sogar bei Vorliegen einer gesetzlichen Unterhaltpflicht keine außergewöhnliche Belastung bewirken können, weshalb nun – woa. – dies aus sittlichen Gründen nicht bewirkt werden kann. Dass tatsächliche Gründe die außergewöhnliche Belastung im berufungsgegenständlichen Fall nicht bewirken können, ist aus dem Grund gegeben, da die Kosten nicht unmittelbar den Bw., sondern dessen Eltern treffen: Der Bw. leistet den Unterhalt ja bekanntlich nicht an sich, sondern an seine Eltern (Doralt, EStG, Kommentar III, § 34 Tz 88). Dass es nichts für das Berufungsbegehren bringt, wofür die vom Bw. geleisteten Zahlungen von den Eltern eingesetzt werden (ob für Lebensmittelrechnung, Miete oä., Gesundheitspflege und -versorgung etc.) braucht wohl nicht näher erörtert werden.

Es waren aus den angeführten Gründen die beantragten Unterhaltszahlungen nicht als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren und in der Folge auch nicht auf die Höhe der Pensionen der Eltern einzugehen, ebenso wie ein Diskurs des § 143 ABGB entfallen konnte.

Es war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. April 2012