



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Josef Unterberger WTH GmbH, 5023 Salzburg, Linzer Bundesstraße 63 B, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Für das Streitjahr 2004 beantragte sie die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung unter dem Titel „Krankheitskosten 2004“ in Höhe von 4.875,23 Euro.

Nachträglich wurden als Bestätigung über die außergewöhnliche Belastung folgende Rechnungen vorgelegt:

Honorarnote vom 26. August 2002 (Tochter)	1.729,13 Euro
Honorarnote vom 10. Juni 2003 (Tochter)	1.729,13 Euro
Honorarnote vom 24. März 2004 (Tochter)	197 Euro

Honorarnote vom 11. August 2004 (Tochter)	1.220 Euro
---	------------

In diesem Zusammenhang legte die Bw. (einseitig unterzeichnete) Darlehensverträge (vom 30. August 2002 und vom 16. Juli 2003), über die Gewährung eines Darlehens in Höhe von jeweils 1.729,13 Euro durch ihren geschiedenen Gatten zur Begleichung der in diesen Jahren angefallenen Zahnarztrechnungen vor.

Nachgereicht wurde in der Folge auch die Bestätigungen über die Rückzahlungen dieser Darlehen im Streitjahr 2004.

In dem in der Folge ergangenen Bescheid anerkannte das Finanzamt nur die Rechnungen vom 24. März 2004 und 11. August 2004 über den Gesamtbetrag von 1.417 Euro nach Berücksichtigung eines Selbstbehaltes in Höhe von 1.398,11 Euro als außergewöhnliche Belastungen. Dies mit nachstehender Begründung:

„Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Hinsichtlich der vorgelegten Darlehensverträge widerspricht deren Inhalt den jedenfalls erforderlichen Merkmalen wie vor allem die Festlegung der Fälligkeit von Zinsen, die Höhe der Zins- oder Wertsicherungsvereinbarung sowie Besicherung. Ergänzend wird angeführt, dass die vorgelegten Verträge nur einseitig unterzeichnet wurden. Ebenso wurde der Abgabenbehörde der geforderte Nachweis der Leistungsabwicklung in Form von Kontoauszügen oder Überweisungsaufträgen nicht erbracht.“

Dagegen brachte die Bw. in ihrer Berufung vor, dass sie in den Jahren 2002 und 2003 nicht über die erforderlichen Einkünfte zur Bezahlung der dringend notwendig gewordenen kieferorthopädischen Behandlung verfügt und deshalb kurzfristig ein Darlehen von ihrem geschiedenen Gatten in bar erhalten habe.

In der Berufungsvorentscheidung setzte sich das Finanzamt ausführlich mit der Fremdüblichkeit von Darlehensverträgen auseinander und vertrat die Auffassung, dass der zwischen der Bw. und ihrem Ehegatten geschlossenen Vereinbarung die Anerkennung zu versagen sei.

Dagegen richtete sich die Bw. mit ihrem Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zum Vorwurf des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, der Zahlungsfluss sei nicht nachgewiesen worden, führte sie aus, dass sie die Beträge bar erhalten und bar zurückgezahlt hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Im vorliegenden Fall ist primär die Frage zu prüfen, ob die Belastung (Aufwendungen für die Zahnregulierung) zwangsläufig erwachsen ist.

Nach § 140 Absatz 1 ABGB besteht für die Eltern die Verpflichtung, nach ihren Kräften anteilig zur Deckung der Bedürfnisse eines Kindes beizutragen.

Die Ehe der Bw. wurde am 3. Juni 1992 gemäß § 55a Ehegesetz geschieden. Im gleichzeitig geschlossenen Vergleich wurde der Bw. das alleinige Obsorgerecht für die beiden Töchter übertragen. Der Ehegatte übernahm die Verpflichtung, der Bw. und den Töchtern einen Unterhaltsbeitrag zu zahlen.

Dieser Unterhaltsbeitrag richtet sich nach den auf Verbrauchsausgabenstatistiken beruhenden Regelbedarfssätzen.

Unter Regelbedarf ist jener Bedarf zu verstehen, den jedes Kind einer bestimmten Altersstufe in Österreich an Nahrung, Kleidung, Wohnung und zur Bestreitung weiterer Bedürfnisse, wie etwa kulturelle und sportliche Betätigung, sonstige Freizeitgestaltung und Urlaub hat.

Der Sonderbedarf ist der den Regelbedarf übersteigende Bedarf, der dem Unterhaltsberechtigten infolge Berücksichtigung der bei der Ermittlung des Regelbedarfes bewusst außer Acht gelassenen Umstände erwächst (Gitschthaler, Kindesunterhalt im Licht der jüngsten Judikatur des OGH, ÖJZ 1992, 529).

Bei den Aufwendungen für eine Zahnsperre bzw. Zahnregulierung handelt es sich unbestrittenermaßen um Sonderbedarfskosten.

Bei der Frage, ob der geldunterhaltspflichtige Elternteil nur die Hälfte oder den gesamten Sonderbedarf zu tragen hat, hat sich der OGH für die letzte Variante entschieden. Nach der oberstgerichtlichen Rechtsprechung sind bei Zahnregulierungskosten vom

geldunterhaltungspflichtigen Elternteil die gesamten Kosten zu tragen, weil der andere Elternteil bei Durchführung der Zahnregulierung mit einem erhöhten Betreuungs- und Sorgeaufwand belastet sei (OGH 21.12.1995, 60b 643/95).

In der Entscheidung vom 15.11.1990, OGH 8 Ob 634/90, hat der OGH dazu ausgeführt:

„Der Unterhaltssonderbedarf kann nach der für beide Eltern geltenden gesetzlichen Unterhaltsregel des § 140 Abs. 1 und 2 ABGB grundsätzlich nicht anders beurteilt werden als der sogenannte Normalbedarf eines Kindes. Soweit damit mehr Mühe und Betreuungsarbeit, aber auch höhere finanzielle Aufwendungen verbunden sind, haben im Sinne der Grundregel die Eltern auch dafür anteilmäßig ihren Beitrag zu leisten, und zwar der nicht haushaltsführende Elternteil durch entsprechende Geldleistung und der haushaltsführende Elternteil durch höheren Betreuungsaufwand. Besteht, wie im vorliegenden Fall, Sonderbedarf an einer von beiden Eltern schon vor Jahren als notwendig befundenen Zahnregulierung bei der Tochter, dann können augenscheinlich nur höhere Geldleistungen des geldunterhaltungspflichtigen Elternteiles in Betracht kommen. Solange dieser nach seinen Einkommensverhältnissen die Kosten allein zu leisten imstande ist, bedarf es keines anteiligen finanziellen Beitrages des betreuenden Elternteiles, weil mit der Zahnregulierung auch für den das Kind persönlich betreuenden Elternteil ein adäquater höherer Betreuungs- und Sorgeaufwand (Verkehr mit dem Zahnarzt, Überwachung der Regulierungsmaßnahmen und der Tragung der dazu anzuwendenden Vorrichtungen deren Pflege usw.) verbunden ist, der in Anrechnung zu bringen ist.“

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Gesetzgeber durch § 140 Abs. 2, 1. Satz ABGB die Betreuung des Kindes durch einen Elternteil im Rahmen der Haushaltsführung als vollwertigen Unterhaltsbeitrag anerkannt hat. Darüber hinaus habe dieser Elternteil daher nichts zu leisten. Ein Ausgleich der Sonderbedarfskosten zwischen den Eltern wäre nur dann gerechtfertigt, wenn es sich um einen zum Betreuungsbereich gehörenden Sonderbedarf handle, wie etwa die Kosten einer in der Person des Kindes begründeten Drittpflege (vgl. Gitschthaler, aaO, und die dort zitierte Judikatur).

Die Bw. als haushaltsführender Elternteil hat im vorliegenden Fall gemäß § 140 Absatz 1 ABGB ihren Unterhaltsbeitrag dadurch in natura erfüllt. Eine Verpflichtung darüber hinaus nach § 140 Absatz 2 zweiter Satz ABGB anteilig zum Sonderbedarf der Tochter beitragen zu müssen, könnte sich nur ergeben, wenn der andere, grundsätzlich zum Geldunterhalt verpflichtete, Elternteil zur vollen Abdeckung dieses Sonderbedürfnisses seines Kindes nicht imstande ist, oder mehr leisten müsste als es seinen eigenen Lebensverhältnissen angemessen wäre.

Die in diesem Zusammenhang mittels Vorhaltes an die Bw. gerichtete Frage, nach den Einkommens- und Lebensverhältnissen blieb unbeantwortet. Aber auch im vorgelegten Schriftverkehr mit dem Ehegatten, einem Architekten, findet sich kein Hinweis darauf, dass er als zum Geldunterhalt verpflichtete Elternteil unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse nicht imstande sei, den Sonderbedarf seiner Tochter zu decken. Dies kann allein daraus abgeleitet werden, dass der geschiedenen Ehegatte die Teilbeträge für die Zahnregulierung

auch tatsächlich in den Jahren 2002 und 2003 bar ausgezahlt hat.

Fest steht auch, dass die Bw. die selbst unterhaltsberechtigt war, nicht über ausreichende Einkünfte verfügt hat.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt somit zu der Auffassung, dass es keine rechtliche Verpflichtung der Bw. gibt, auch die Kosten für die Zahnregulierung zu übernehmen, da sie durch den mit der Regulierung verbundenen erhöhten Betreuungsaufwand bereits ihren Unterhaltsbeitrag iSd § 140 Absatz 2 ABGB geleistet hat. Mangels Vorliegen einer sittlichen Verpflichtung, können die strittigen Beträge keine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung finden.

Aus diesem Grund erübrigte es sich für den Unabhängigen Finanzsenat, auf die - wie vom Finanzamt bereits aufgezeigt - nicht fremdübliche Vereinbarung (fehlende Vereinbarungen über Zahlungsverzug, mangelnde Besicherung, Fälligkeitstag und Rückzahlungstag stimmen nicht überein uvm.) zwischen der Bw. und ihrem Ehegatten einzugehen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 28. Mai 2008