



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 14

GZ. RV/2227-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des x, y, vertreten durch S. I. B. Mag. Stefan Gruber Wirtschaftstreuhand GesmbH, 1040 Wien, Brucknerstraße 4/4, vom 22. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (x) beantragte im Rahmen seines Einkommensteuerverfahrens 2003 Zahlungen i.H.v. € 812,61 für Reise- und Aufenthaltskosten in Moskau, die im Zusammenhang mit Adoptionen entstanden waren, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Der Einkommensteuerbescheid 2003 erging zunächst erklärungsgemäß.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens wurde der Antrag auf Berücksichtigung obiger Kosten zurückgenommen. Gleichzeitig beantragte der Bw. den Anfall von Verwaltungskosten für den Verein ,z' i.H.v. € 13.528,- die (ebenfalls) im Zuge der Adoption seiner beiden Kinder angefallen waren, als außergewöhnliche Belastung.

Begründet wurde die Geltendmachung dieser Kosten damit, dass gemäß dem In-Vitro-Fertilisations-Fondsgesetz mit 1.1.2000 die Krankenkassen und der Familienlastenausgleichsfonds 70% der Behandlungskosten übernehmen würden. Die Argumentation, dass Kinderlosigkeit eine freiwillige Entscheidung sei, sei nicht nachvollziehbar, nachdem diese in beträchtlichem Ausmaß auch von nicht beeinflussbaren, äußeren Faktoren abhänge. Es liege eine sittliche Verpflichtung vor wobei es auch im Interesse eines Staates mit niedriger Geburtenrate sei, Ehepaaren einen Anreiz zur Familiengründung zu geben.

Eine beim Bw. durchgeführte abgabenrechtliche Prüfung versagte den Aufwendungen für Flug- und Hotelkosten in Moskau gemäß vorliegendem Bescheid die Abzugsfähigkeit, wobei nach Ansicht des Prüfers Kosten, die im Zusammenhang mit einer Adoption stehen generell nicht unter außergewöhnlichen Belastungen gemäß [§ 34 EStG 1988](#) fallen würden.

Das Finanzamt folgte der im Prüfbericht vertretenen Ansicht und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren den hier bekämpften Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003.

Der Bw. erhob mit Eingabe vom 22. Juni 2006 Berufung.

Er habe für die Adoption seiner beiden russischen Kinder, s und I im Jahr 2003 einen Betrag von gesamt € 13.528,- ausgelegt und beantrage die Berücksichtigung von € 13.000,- als außergewöhnliche Belastung.

Der Berufung wurde eine Bestätigung des Vereines „z“ vom 18. Juni 2006 vorgelegt, die finanzielle Aufwendungen des Bw. in dieser Höhe bestätigt.

Die entsprechenden Zahlungen seien den Verein „z“ zugeflossen. Dabei handle es sich um einen gemeinnützigen Verein zur Förderung der nachhaltigen Entwicklung von Kindern aus benachteiligten Regionen, der von den Wiener Jugendbehörden seit Oktober 2000 zur Vermittlung von ausländischen Adoptivkindern nach Österreich zugelassen sei und für eine reibungslose Abwicklung von Auslandsadoptionen sorge. Die aufgewendeten Kosten seien zur Vornahme der Adoptionen unumgänglich gewesen.

Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Zahlungen als außergewöhnliche Belastung i.S.d. [§ 34 EStG 1988](#) würden vorliegen.

Die Zahlungen seien außergewöhnlich, da Personen mit leiblichen Kindern oder Personen, die ein inländisches Kind adoptieren würden, nicht von derartigen Belastungen betroffen seien.

Die Adoption eines inländischen Kindes sei aufgrund des Alters des Bw. nicht möglich gewesen.

Die Zahlungen würden, nachdem der in [§ 34 EStG 1988](#) vorgesehene Selbstbehalt überschritten worden sei, auch das Kriterium der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfüllen.

Was die Zwangsläufigkeit betreffe, so sei im vorliegenden Fall von einer sittlichen Verpflichtung auszugehen. Österreich befindet sich wie auch andere westeuropäische Industrieländer in einem demographischen Wandel. Die Anzahl der älteren Gesellschaftsmitglieder steige sukzessive an, während die Geburtenrate ständig sinke, was zu einem massiven Finanzierungsproblem im Bereich der Sozialleistungen führe. So gesehen sei eine sittliche Pflicht zur Kinderzeugung bzw. sollte eine solche aus medizinischer Sicht nicht möglich sein, zur Adoption von Kindern anzunehmen. Im Unterschied zur Adoption inländischer Kinder käme es zu einer Vermehrung der inländischen Bevölkerung. Darüber hinaus sei eine sittliche Verpflichtung dahingehend anzunehmen, Kinder aus besonders bedürftigen Regionen zu unterstützen.

Dem Gesetz werde durch die erstinstanzliche Behörde auch ein gleichheitswidriger Inhalt unterstellt.

Krankenkassen und Familienlastenausgleichsfonds würden seit Inkrafttreten des In-Vitro-Fertilisations-FondsGesetzes mit 1.1.2000 70% der Behandlungskosten für 4 In-Vitro-Fertilisationsversuche pro Ehepaar übernehmen. Dies stelle eine sachliche Besserstellung im Verhältnis zur Adoption von Kindern dar, für die eine solche Förderung nicht bestehe. Beide Wege hätten zum Ziel, Personen, denen der Wunsch nach Kindern versagt sei, die Möglichkeit einzuräumen, Kinder zu haben. Eine bevorzugte Förderung einer der beiden Möglichkeiten sei sachlich nicht gerechtfertigt. Solcherart müssten die Kosten der Adoption als außergewöhnliche Belastung zur Gleichstellung steuerlich geltend gemacht werden können liege es doch im Wesen eines Adoptionsverfahrens, mit höheren Kosten als sie leibliche Eltern tragen zu hätten, verbunden zu sein.

Die Berufung wurde nach einer am 11. Juli 2007 abgehaltenen mündlichen Verhandlung mit Berufungsentscheidung vom 12. Juli 2007 Gz. RV/1340-W/06 als unbegründet abgewiesen. Im Wesentlichen stellte der UFS fest, dass die für die steuerliche Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung erforderliche Zwangsläufigkeit i.S.d. [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) nicht vorliege.

Der Bw. erhob Beschwerde vor dem VwGH.

Die im Rahmen der Berufung vorgebrachten Argumente wurden im Wesentlichen wiederholt und vorgebracht, dass eine In-Vitro-Fertilisation medizinisch ausgeschlossen gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 6. Juli 2011, Zl. 2007/13/0150 über die Beschwerde gegen die o.a. Berufungsentscheidung entschieden und den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

Gemäß § 42 Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz tritt durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides nach Abs. 2 die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hatte.

Somit ist die Berufungsentscheidung vom 12. Juli 2007 Gz. RV/1340-W/06 aus dem Rechtsbestand getreten.

Über die Berufung vom 22. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 ist somit neuerlich zu entscheiden.

Im Zuge der Aufhebung der Berufungsentscheidung des UFS hat der VwGH auf sein Erkenntnis vom 24. September 2007 Zi. 2005/15/0138 verwiesen, wonach im Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern Zwangsläufigkeit von vornherein zu unterstellen sei und die Kosten der In-Vitro-Fertilisation (sofern die Fortpflanzungsunfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt worden ist) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Mit Eingabe vom 10.8.2011 zog der Bw. den Antrag auf mündliche Berufungsentscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34. Abs. (1)-(5) EStG 1988 lauten:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen 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%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt:

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder

der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,

- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind 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 Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

In der aufgehobenen Berufungsentscheidung vom 12. Juli 2007 RV/1340-W/06 hat der UFS die Ansicht vertreten, dass eine außergewöhnliche Belastung nicht vorliege und sich dabei auf die Judikatur des VwGH vom 23.10.1984 ZI 84/14/0081 gestützt wonach die Ursache für den Abschluss eines Adoptionsvertrages grundsätzlich nicht als zwangsläufig erwachsen angesehen werden kann.

Nach Ansicht des UFS läge die Adoption primär im Eigeninteresse der Adoptiveltern, positive gesamtwirtschaftliche Aspekte seien lediglich damit verbundene Begleiterscheinungen.

Der VwGH hat diesen Überlegungen mit dem kurz darauf ergangenen Erkenntnis vom 27. September 2007 eine Absage erteilt und klar gestellt, dass im Hinblick auf das öffentliche Interesse an Kindern bei der In-Vitro-Fertilisation (unter bestimmten Umständen) Zwangsläufigkeit von vornherein zu unterstellen ist.

Eine In-Vitro-Fertilisation wäre im vorliegenden Fall in Bezug auf das fortgeschrittene Alter der Gattin des Bw. nicht in den Anwendungsbereich des In-Vitro-Fertilisation-Fondsgesetzes gefallen wobei zudem vorgebracht wurde, dass eine solche medizinisch nicht möglich gewesen sei.

Der VwGH führt im aufhebenden Erkenntnis 2007/13/0150 vom 6. Juli 2011 weiter aus:
, Damit lag aber jedenfalls ein Sachverhalt vor, der im Sinne der zur künstlichen Befruchtung entwickelten Judikatur, dem darin betonten öffentlichen Interesse der Gesellschaft an Kindern, geeignet war, die Anerkennung der Kosten für Adoption als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs.1 EStG 1988 (im Sinne einer Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen nach § 34 Abs. 3 leg. cit., vgl. Sutter, AnwBl. 2008/03, 133) zu rechtfertigen.' Die Kosten der Adoption i.H.v. gesamt € 13.000,- stellen somit im vorliegenden Fall eine steuerlich zu berücksichtigende außergewöhnliche Belastung dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt

	2003
	€
a.g. Belastung	13.000,00

Einkommensteuer

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	64.723,15
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.559,96
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>66.283,11</u>

Sonderausgaben:

Kirchenbeitrag	-75,00
----------------	--------

Außergewöhnliche Belastungen:

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehalts	-13.000,00
Selbstbehalt	7.944,97
Einkommen	<u>61.153,08</u>

Die Einkommensteuer beträgt:

0% für die ersten 3.640,-	0,00
21% für die weiteren 3.630,-	762,30
31% für die weiteren 14.530,-	4.504,30
41% für die weiteren 29.070,-	11.918,70
50% für die weiteren 10.283,08	5.141,54
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	22.326,84
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	22.326,84
festgesetzte Einkommensteuer	22.326,84

Wien, am 18. August 2011