



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Six, Mag. Barbara Baumgartner und Walter Bilek über die Berufung der A mj, geb. 1992, Adresse, vertreten durch B, vom 25. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 23 vom 22. April 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2004 nach der am 7. Dezember 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird festgesetzt mit 6.008,30 €.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird festgesetzt mit 8.320,23 €.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2004 werden festgesetzt mit 9.069,05 €.

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

A (im folgenden Bw.) ist aufgrund eines ärztlichen Fehlers seit ihrer Geburt am 23. Juni 1992 schwerst behindert. Sie benötigt aus diesem Grund 24 Stunden am Tag Betreuung. Darüber hinaus sind aber auch laufend therapeutische Maßnahmen erforderlich.

Aufgrund eines Urteiles des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien vom 4. Oktober 1995 hat das Spital an dem die Geburt erfolgte alle kausalen Folgeschäden abzugelten, das sind der Mehraufwand an Pflege und medizinischer Betreuung.

Die Pflege des Kindes erfolgt fast ausschließlich durch die Mutter, die Transporte werden von den Großeltern durchgeführt.

Mit Genehmigung des Pflegschaftsgerichtes wurde vom Kurator der Bw. mit der Versicherung des Spitals ein Vergleich dahingehend abgeschlossen, dass die Versicherung, um die ständige Pflege des Kindes durch die Mutter zu ermöglichen (andere Pflegepersonen außer der Mutter und fallweise der Großmutter werden vom Kind abgelehnt) – die Mutter kann daher keiner Arbeit mehr nachgehen- monatlich einen bestimmten Betrag als Pflegekosten bezahlt. Vom erforderlichen Pflegeaufwand wird dabei das staatliche Pflegegeld abgezogen. Weiters wird auch als pauschaler Ersatz für die Fahrtkosten monatlich ein bestimmter Betrag ausbezahlt. Darüber hinaus werden die tatsächlichen Kosten für den Logopäden, Kosten für zusätzliche Spitalsbehandlungen und Heilbehelfe von der Versicherung je nach Anfall ersetzt.

Die Bw. erhielt im berufsgegenständlichen Zeitraum folgende Zahlungen bzw. Kostenersätze von der Haftpflichtversicherung des Spitals:

	2001		2002	
Pflegeaufwand	12 x 2.124,51 €	25.494,12 €	12 x 2.124,51 €	25.494,12 €
Fahrtkostenersatz	12 x 436,04 €	5.232,48 €	12 x 436,04 €	5.232,48 €
Kostenersatz für Heilmittel		7.491,40 €		1.662,18 €
Rechtsanwaltskosten				1.800,00 €
Steuerberatungskosten				4.169,82 €
Rückerstattung Pflegegeld		66.232,13 €		8.606,40 €
Einkommensteuer 1995 -1999 und VZ 2002				36.209,75 €
Summe		104.450,13 €		83.174,75 €

Vom Kurator der Bw. wurde von dem der Bw. zugesprochenen Schmerzensgeld Wertpapiere im Nominale von S 1.200.000,- angeschafft sowie ein kleiner Restbetrag in Sparbüchern veranlagt. Daraus erzielte die Bw. in den Jahre 2001 und 2002 Einkünfte aus Kapitalvermögen in folgender Höhe.

	2001		2002	
Einkünfte aus Kapitalvermögen		6.377,06 €		6.377,06 €

Die Bw. erhielt Pflegegeld in folgender Höhe:

	2001	2002
--	-------------	-------------

Pflegegeld	9.388,68 €		9.388,68 €
------------	------------	--	------------

In den Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2001 und 2002 erklärte die Bw. die Einkünfte aus Kapitalvermögen und beantragte die Anrechnung von Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.594,26 €. Weiters wurden Steuerberatungskosten in Höhe von 3.284,97 € für das Jahr 2001 und in Höhe von 4.169,82 € für das Jahr 2002 als Sonderausgaben geltend gemacht.

In Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen legte der steuerliche Vertreter der Bw. die oben angeführten Zahlungen der Versicherung offen und führte zur Rechtsansicht der Bw., dass die erhaltenen Versicherungsleistungen insgesamt steuerfrei seien, folgendes aus:

1. Aufgrund des Versäumnisurteils vom 4. Oktober 1995 habe das Spital alle kausalen Folgeschäden abzugelten. Damit sei der Mehraufwand an Pflege und medizinischer Betreuung angesprochen, welcher konkret, das heißt so wie dieser anfalle, zu ersetzen sei. So würden etwa die tatsächlichen Kosten für den Logopäden, Kosten für zusätzliche Spitalsbehandlungen und Heilbehelfe, aber auch die Kosten die der Mutter durch die Pflege des Kindes entstünden sowie die Transporte des Großvaters, durch die Versicherung ersetzt. Vergleiche man die Zahlungen aus den Jahren 1995 bis 2001, so erkenne man, dass keine, der Höhe nach gleich bleibenden, Schadenersatzzahlungen erbracht worden seien. Tatsächlich seien die laufenden Zahlungen an die speziellen Bedürfnisse und die tatsächlichen Kosten des Kindes angepasst worden (durch das Alter werden des Kindes werde im Vergleich zu einem gesunden Kind der Pflegeaufwand viel umfangreicher und schwieriger, zusätzliche Heilbehelfe etc.). Die laufenden Zahlungen der Versicherung stellten daher eine Abgeltung für den monatlich neu entstehenden Schaden dar, der durch die Behinderung verursacht wurde. Es handle sich daher nicht um einen einmal festgelegten Schadenersatz, sondern um den Ausgleich eines monatlich, in unterschiedlicher Höhe den tatsächlichen Kosten entsprechenden, neu entstehenden Schadens. Da solche Einmalzahlungen nicht unter die Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes fielen, seien diese steuerfrei.
2. Darüber hinaus sei anzumerken, dass die Besteuerung der persönlichen Leistungsfähigkeit zu den wesentlichen Merkmalen der Einkommensteuer zähle. Auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip baue die Theorie der subjektiven Ertragsfähigkeit auf. Gemäß dieser Theorie solle die Sphäre der Einkommenserzielung (Schaffung von Leistungsfähigkeit) von jener der Einkommensverwendung (Konsum von Leistungsfähigkeit) abgegrenzt werden. Im Fall der Bw. liege im Rahmen der Schadenersatzzahlungen keine Schaffung von Leistungsfähigkeit vor, da der Bw. in gleicher Höhe Aufwendungen entstünden und nur dieser Mehrbedarf durch die Zahlungen der Ver-

sicherung abgedeckt werde. Dementsprechend unterlägen solche Zahlungen- unabhängig in welcher Form sie geleistet würden – nicht der Steuerpflicht. Zu diesem Ergebnis komme auch der deutsche BFH in seinem Erkenntnis vom 25.10.1994 (VIII R 79/91) Dort werde klar ausgesprochen, dass Schadenersatzleistungen, die den erhöhten Bedarf des täglichen Lebens des Geschädigten decken sollen, keine Besteuerungsgrundlage bieten würden. Eine Besteuerung nur wegen der Form der Auszahlung würde gegenüber der Besteuerung einer einmaligen Abschlagzahlung zu einer ungerechtfertigten Differenzierung führen und darüber hinaus im Widerspruch zu dem im Einkommensteuerrecht statuierten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen.

3. Wie das BMF in seinem Erlass vom 29.4.1994, 07 0801/2-IV/7/94, zur steuerlichen Behandlung von Pflegetätigkeiten, die durch nahe stehende Personen ausgeführt werden, darlege, fielen solche Betätigungen unter § 1 Abs. 2 Z 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33:

"Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens entstehen den Angehörigen bei einer Pflegetätigkeit im Familienverband regelmäßig erhebliche Aufwendungen, wie etwa Fremdleistungskosten für Aufsicht, Pflege und Betreuung für besondere Zeiten und Anlässe (z.B. während der Arbeitszeit, Urlaubszeit, oder kurzfristiger Arbeitszeit) Es ist angesichts dieser Umstände davon auszugehen, dass ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht zu erwarten ist (vgl § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung)".

Basierend auf diesen Ausführungen des BMF. könne das Pflegegeld, aber auch die Zahlungen der Versicherung für die Pflege der Bw., ebenfalls zu keinem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten führen, da erhebliche Aufwendungen anfielen, die den Schadenersatzforderungen gegenüber stünden. Mangels der Möglichkeit der Bw. einen Gesamtüberschuss zu erzielen, lägen keine Einkünfte im Sinne von § 2 Abs. 3 EStG bzw. § 1 Liebhabereiverordnung vor.

4. Jedenfalls seien die entstehenden Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, die in gleicher Höhe wie die Zahlungen entstünden, nach Abzug des Pflegegeldes als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Daher könne es aus dieser Sicht ebenfalls zu keiner Steuerpflicht der Schadenersatzleistung kommen.

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 und 2002 ordnete das Finanzamt, abweichend von den Erklärungen, die Kostenersätze der Versicherung betreffend "Pflegeaufwand" in Höhe von jeweils 25.404,12 € und für "Fahrtkostenersatz" in Höhe von jeweils 5.232,48 € den sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 zu. Weiters wurden die gel-

tend gemachten Steuerberatungskosten nicht als Sonderausgaben berücksichtigt, weil diese nach Ansicht des Finanzamtes von der Versicherung voll ersetzt wurden.

Dagegen sowie gegen die Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2004 vom 22. April 2003 mit 9.469,85 € erhob die Bw. Berufung und legte ihren Standpunkt in Wiederholung der bereits in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen enthaltenen Ausführungen dar. Darüber hinaus wies sie darauf hin, dass am 17. Dezember 2003 eine mündliche Berufungsverhandlung über die Berufungen der Bw. hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2000 vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeführt worden sei.

Ergebnis des zweitinstanzlichen Verfahrens sei die Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung und damit der Steuerfreiheit der Ersatzleistungen gewesen. In der Begründung der Berufungsentscheidung sei folgendes angeführt worden:

"Strittig ist, ob die von der Versicherung an die Bw. geleisteten Zahlungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind oder nicht.

Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip als einem wesentlichen Element der Einkommensteuer: Der Besteuerung kann nur das Einkommen unterworfen werden, über das der Steuerpflichtige tatsächlich frei verfügen kann. Dem entspricht das objektive Nettoprinzip, nach dem Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer kürzen. Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist es aber auch, jene Einkommensteile steuerfrei zu belassen, die auf Grund der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen keine steuerliche Leistungsfähigkeit indizieren. Denn erst soweit das Einkommen den notwendigen Lebensbedarf übersteigt, kann der Steuerpflichtige darüber tatsächlich verfügen.

Die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung ist daher Ausdruck des subjektiven Nettoprinzips: Aufwendungen, die ebenso zwangsläufig sind wie die Aufwendungen für den notwendigen Unterhalt (Existenzminimum) und über den gewöhnlichen (üblichen) Aufwand hinausgehen, sind als außergewöhnliche Belastung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Bei der Anwendung der außergewöhnlichen Belastung ist allerdings auch zu bedenken, dass Aufwendungen der privaten Sphäre mit ihrer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung und ihrer steuerlichen Wirksamkeit der Allgemeinheit überbürdet werden. Daher müssen außergewöhnliche Belastungen zwangsläufig erwachsen.

Gemäß der Bestimmung des § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- *Sie muss außergewöhnlich sein*
- *Sie muss zwangsläufig erwachsen*
- *Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.*

Abs 2 dieser Bestimmung normiert, dass die Belastung soweit außergewöhnlich ist, als sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die außergewöhnliche Belastung muss danach in den besonderen Verhältnissen des einzelnen Steuerpflichtigen begründet sein. Das Gesetz stellt auf die Mehrzahl der Steuerpflichtigen ab. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen auftreten, sind keine außergewöhnliche Belastung.

Die Belastung muss sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach zwangsläufig sein. Gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles und nicht in wirtschaftlicher oder gar typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 14. Oktober 1966, 907/66, Slg. 3514/F). Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen.

Dass die Aufwendungen der Bw. für ihre Pflege außergewöhnlich sind und zwangsläufig erwachsen, steht auf Grund des Grades ihrer Behinderung außer Zweifel. Gemäß dem o. a. amtsärztlichen Gutachten liegt in ihrem Fall ein Pflegebedarf von mehr als 180 Stunden vor.

Daher ist auch die dauernde Bereitschaft einer Pflegeperson erforderlich, woraus folgt, dass der Bw. Aufwendungen entstehen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen nicht auftreten und somit die im Gesetz geforderte Außergewöhnlichkeit der Belastung der Bw. gegeben ist. Dazu kommt, dass im Falle der Bw. das behandelnde Spital zivilgerichtlich für schuldig erkannt wurde, dieser alle kausalen Folgeschäden aus der Geburt zu ersetzen .

Die Zwangsläufigkeit des Pflegebedarfes der Bw. sowie aller übrigen Ersatzleistungen ist im Sinne des oben Gesagten ebenfalls unbestreitbar, da sich die Bw. diesen Belastungen aus den o. a. Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bw. ist in einem solchen Ausmaß beeinträchtigt, dass in ihrem Falle vom Vorliegen einer solchen nicht einmal mehr gesprochen werden kann.

Da die Merkmale der Außergewöhnlichkeit, der Zwangsläufigkeit sowie der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Bw. gegeben sind, liegt bei der Bw. eine außergewöhnliche Belastung vor.

Aus dem bisher Gesagten geht hervor, dass sämtliche Kostenersätze der Versicherung deshalb geleistet werden, um die zahlreichen Mehraufwendungen, wie z. B. die "Rund um die Uhr-Betreuung" der Bw. und die sie betreffenden Fahrtkosten, die der Bw. aus dem Titel ihrer Behinderung erwachsen - somit deren persönlichen, die pflegebedingten Geldleistungen übersteigenden, Mehrbedarf bzw. Aufwendungen - abzudecken. Somit ersetzen die monatlichen Leistungen der Versicherung der Bw. jene Mehraufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) aus dem Titel ihrer Behinderung, die die Summe der pflegebedingten Geldleistungen, die diese von der Stadt Wien erhält, übersteigen.

Das heißt, dass die Zahlungen der Versicherung ohne die Berücksichtigung eines Selbstbehaltes im Sinne der Bestimmung des § 34 Abs 6 5. TS EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können und der Berufung aus diesem Grunde Folge zu geben ist.

Die Bw. beantragte die Aufhebung der bekämpften Bescheide sowie die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 gemäß der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Dezember 2003.

In der am 7. Dezember 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Parteien auf das bisherige Vorbringen verwiesen. Von der Bw. wurde über Befragung in weiterer Folge noch mitgeteilt, dass in der Position Kostenersatz für Heilmittel 2001 die als Sonderausgaben geltend gemachten Steuerberatungskosten in Höhe von 3.284,97 € nicht enthalten sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988 unterliegen sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 der Einkommensteuer.

Nach § 29 Z 1 EStG 1988 in den im Berufszeitraum geltenden Fassungen sind sonstige Einkünfte auch wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs.3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge die

- freiwillig oder
- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder
- als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden,
....., sind nicht steuerpflichtig.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Nach § 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. Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Abs. 3 regelt, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 5. Teilstich können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst.....pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage.....) erhält, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes nach Abs. 4 leg.cit. abgezogen werden, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91 AÖF 1996/111 idF AÖF 1998/91 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel /z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen, wobei gemäß § 2 Abs. 3 dieser Verordnung diese Mehraufwendungen nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen sind.

Nach der Verwaltungspraxis gehören zu den Kosten der Heilbehandlung auch die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten (LStR 1999 Rz 851).

Gemäß § 137 Abs. 1 ABGB haben die Eltern für die Erziehung ihrer minderjährigen Kinder zu sorgen und überhaupt ihr Wohl zu fördern. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung haben Eltern und Kinder einander beizustehen, die Kinder ihren Eltern Achtung entgegenzubringen.

Gemäß § 97 Abs. 1 und 2 ist die Einkommensteuer für endbesteuerte Kapitalerträge mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten. Gemäß Abs. 4 leg cit. ist, soweit die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 zu erhebende Einkommensteuer geringer ist als die Kapitalertragsteuerso ist die Kapitalertragsteuer auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer Vorauszahlungen zu leisten. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2. Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5 % für jedes weitere Jahr erhöht.

Aufgrund des Vorbringens der Bw., den Ausführungen in der Berufungsverhandlung und den vorgelegten Unterlagen geht der Berufungssenat von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. ist aufgrund eines ärztlichen Fehlers seit ihrer Geburt am 23. Juni 1992 schwerst behindert. Sie benötigt aus diesem Grund 24 Stunden am Tag Betreuung. Darüber hinaus sind aber auch laufend therapeutische Maßnahmen erforderlich.

Aufgrund eines Urteiles des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien vom 4. Oktober 1995 hat das Spital an dem die Geburt erfolgte alle kausalen Folgeschäden abzugelten, das sind der Mehraufwand an Pflege und medizinischer Betreuung.

Die Pflege des Kindes erfolgt fast ausschließlich durch die Mutter, die Transporte werden von den Großeltern durchgeführt.

Mit Genehmigung des Pflugschaftsgerichtes wurde vom Kurator der Bw. mit der Versicherung des Spitals ein Vergleich dahingehend abgeschlossen, dass die Versicherung, um die ständige Pflege des Kindes durch die Mutter zu ermöglichen (andere Pflegepersonen außer der Mutter und fallweise der Großmutter werden vom Kind abgelehnt) – die Mutter kann daher keiner Arbeit mehr nachgehen- monatlich einen bestimmten Betrag als Pflegekosten bezahlt. Vom erforderlichen Pflegeaufwand wird dabei das staatliche Pflegegeld abgezogen. Weiters wird auch als pauschaler Ersatz für die Fahrtkosten monatlich ein bestimmter Betrag ausbezahlt. Darüber hinaus werden die tatsächlichen Kosten für den Logopäden, Kosten für zusätzliche Spitalsbehandlungen und Heilbehelfe von der Versicherung je nach Anfall ersetzt.

Die Bw. erhielt im berufsgegenständlichen Zeitraum folgende Zahlungen bzw. Kostenersätze von der Haftpflichtversicherung des Spitals:

	2001	2002

Pflegeaufwand	12 x 2.124,51 €	25.494,12 €	12 x 2.124,51 €	25.494,12 €
Fahrkostenersatz	12 x 436,04 €	5.232,48 €	12 x 436,04 €	5.232,48 €
Kostenersatz für Heilmittel		7.491,40 €		1.662,18 €
Rechtsanwaltskosten				1.800,00 €
Steuerberatungskosten				4.169,82 €
Rückerstattung Pflegegeld		66.232,13 €		8.606,40 €
Einkommensteuer 1995 -1999 und VZ 2002				36.209,75 €
Summe		104.450,13 €		83.174,75 €

Vom Kurator der Bw. wurde von dem der Bw. zugesprochenen Schmerzensgeld Wertpapiere im Nominale von S 1,200.000,- angeschafft sowie ein kleiner Restbetrag in Sparbüchern veranlagt. Daraus erzielte die Bw. in den Jahre 2001 und 2002 Einkünfte aus Kapitalvermögen in folgender Höhe.

	2001	2002
Einkünfte aus Kapitalvermögen	6.377,06 €	6.377,06 €

Die Bw. erhielt Pflegegeld in folgender Höhe:

	2001	2002
Pflegegeld	9.388,68 €	9.388,68 €

Die tatsächlich verausgabten Beträge für Transporte zu Heilbehandlungen werden für beide Jahre mit jeweils 2.616,24 € geschätzt.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Angaben der Bw. in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen, in der Berufung und in der mündlichen Berufungsverhandlung sowie aus den bereits im Verfahren zu den Geschäftszahlen RV/3830-W/02 und RV/3391-W/02 vorgelegten Unterlagen. Das sind insbesondere:

- Versäumnungsurteil des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien vom 4. Oktober 1995;
- Schreiben des Kurators der Bw. vom 4. Juni 1996 an die Versicherung;
- Beschluss des Bezirksgerichtes Liesing vom 26. Juli 1996 betreffend pflegschaftsgerichtliche Genehmigung des zwischen dem Kurator und der Versicherung geschlossenen Vergleichs betreffend die monatlichen Zahlungen für Pflege und Fahrtkosten.

Hinsichtlich der Höhe der tatsächlich verausgabten Beträge für Transporte zu Heilbehandlungen wurde in Hinblick darauf, dass der von der Versicherung bezahlte Betrag sich an den Kosten der Beförderung mit dem Taxi orientiert (siehe Schreiben des Kurators der Bw. vom

4. Juni 1996), die Beförderung tatsächlich aber von den Großeltern mit dem eigenen Fahrzeug durchgeführt wird, die Hälfte der von der Versicherung bezahlten Beträge als den tatsächlichen Verhältnissen nahe kommend angenommen.

Wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 liegen dann vor, *"wenn Einnahmen in gewissen Zeitabständen wiederkehrend, nicht nur einmal oder rein zufällig mehrmals erzielt werden, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhen, nicht der Tilgung einer feststehenden Schuld dienen und auch nicht zu anderen Einkunftsarten gehören"* (Stoll, Rentenbesteuerung⁴, RZ 1015).

Bei wiederkehrenden Bezügen handelt es sich um einen Sondertatbestand, bei dem es für die Zurechnung von Einkünften nicht auf das Vorhandensein einer Einkunftsquelle ankommt, sondern im Wesentlichen auf den wiederkehrenden Zufluss von Bezügen (Doralt Einkommensteuergesetz Tz 5 zu § 29, VwGH 20.1.2005, 2001/14/0191).

In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass eine Besteuerung alleine auf Grund der Wiederholung der Bezüge problematisch erscheint, wenn ein gleichwertiger Einmalbetrag nicht der Einkommensteuer unterliege. Die unterschiedliche steuerliche Belastung lasse sich insbesondere auch nicht aus dem Leistungsprinzip erklären (Doralt Einkommensteuergesetz Tz 5 zu § 29). Diese Problematik betrifft Schadenersatzrenten, Schmerzensgeld gemäß § 1325 ABGB, das in Rentenform ausbezahlt wird aber auch die sogenannte "Mehrbedarfrente". Der Begriff "Mehrbedarfrente" ist ein Begriff der deutschen Rechtsprechung zum BGB. Nach § 843 Abs. 1 BGB *"ist dem Verletzten, wenn u.a. infolge einer Verletzung des Körpers oder der Gesundheit eine Vermehrung seiner Bedürfnisse eintritt, Schadenersatz durch Entrichtung einer Geldleistung zu leisten"*. Nach einem Urteil des BFH vom 25.10.1994 (VIII R 79/91, BStBl 1995 II 121) unterliegen Mehrbedarfrenten nicht der Einkommensteuer, weil sie die Leistungsfähigkeit nicht erhöhen.

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist dieser Ansicht nicht gefolgt. So hat der Gerichtshof etwa im Erkenntnis vom 29.1.2003, 99/13/0188 ausgesprochen, dass es der Systematik des EStG entspricht, auch Schadenersatzrenten, einschließlich des in Rentenform gezahlten Schmerzensgeldes, als steuerpflichtige Bezüge nach § 29 Z 1 EStG zu behandeln.

Auch in der Literatur hat etwa Stoll im Hinblick auf das Urteil des BFH ausgeführt, dass § 29 Z 1 EStG 1988 gerade solche Einkünfte erfasst, die mit einer Erwerbstätigkeit in keinem Zusammenhang stehen, also außerhalb der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 anfallen und voraussetzungsgemäß außerhalb deren Bereiche in der persönlichen Sphäre ihren Grund haben, jedoch Rentenform aufweisen; das müsste dem bestehendem System zufolge auch (und gerade) für Renten in der Art von Mehrbedarfrenten gelten (Stoll, Rentenbesteuerung⁴, RZ 1015).

Wenn daher im Anwendungsbereich des § 29 Z 1 EStG 1988 nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip Grundlage der Besteuerung ist, bleibt gegenständlich auch kein Raum für eine, den klaren Wortlaut der Bestimmung einschränkende, Interpretation im Sinne einer teleologischen Reduktion der gegenständlichen Regelung auf solche in Rentenform ausbezahlte Bezüge, die einen Einkommensersatz darstellen.

Die im berufungsgegenständlichen Zeitraum erfolgten monatlichen Zahlungen der Versicherung für die Pflege (12 x 2124,51 €) und Fahrtkosten (12 x 436,04 €) erfüllen daher den Tatbestand des § 29 Z 1 EStG 1988.

Die Zahlungen für Heilbehelfe und therapeutische Maßnahmen erfolgen dagegen jeweils dann, wenn gerade ein konkretes Erfordernis dafür besteht und erfolgen unregelmäßig und in unterschiedlicher Höhe. 2001 betrugen sie 7.491,40 €, 2002 1.662,18 €. Auch in Vorjahren fielen diese Kostenersätze unregelmäßig und in unterschiedlicher Höhe an:

Diese Kostenersätze fallen aber ebenfalls unter § 29 Z 1 EStG 1988, da sie wiederkehrend erfolgen und auf demselben Verpflichtungsgrund, nämlich dem Versäumnisurteil vom 4. Oktober 1995 beruhen.

Soweit die Bw. in der Beilage zu den Steuererklärungen vorbringt, dass mangels der Möglichkeit der Bw. einen Gesamtüberschuss erzielen zu können im Hinblick auf § 2 Abs. 3 EStG 1988 bzw. § 1 Liebhabereiverordnung keine Einkünfte vorliegen würden, so erweist sich diese Auffassung schon im Hinblick auf die oben dargelegten Ausführungen betreffend die sich aus der Systematik des EStG ergebende besondere Stellung der sonstigen Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988 und die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als nicht haltbar.

Pflegegelder, die nach bundes- oder landesgesetzlichen Regeln geleistet werden, unterliegen nicht der Einkommensteuer. Die der Bw. zugeflossenen Pflegegelder sind daher steuerfrei.

Steuerpflichtig gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 sind daher in den Jahren 2001 und 2002:

	2001		2002
	€	ATS	€
Pflegeaufwand	25.494,12	350.806,74	25.494,12
Fahrtkosten	5.232,48	72.000,49	5.232,48
Heilmittel	7.491,40	103.083,91	7.632,00
Summe	38.218,00	525.891,15	38.358,60

Die Steuerberatungskosten betreffend die Jahre 2001 und 2002 sind als Sonderausgaben bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen. Dem Finanzamt ist zwar zuzustimmen, dass diese Kosten im Jahr 2002 von der Versicherung ersetzt wurden. Wenn dieser Kostenersatz aber wie im gegenständlichen Fall selbst steuerpflichtig ist (§ 29 Z 1), so sind diese Kosten andererseits wieder gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen setzt voraus:

- Unbeschränkte Steuerpflicht
- Eine Belastung des Einkommens

Die Belastung

- darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen
- muss außergewöhnlich sein
- muss zwangsläufig erwachsen
- muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und
- darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen (z.B. § 20 Abs. 1 Z 5 EStG)

Alle Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Liegt nur ein Merkmal nicht vor, erübrigt sich die Prüfung der anderen Merkmale .

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen. Allerdings ist die Behörde wie bei sämtlichen im Interesse des Steuerpflichtigen gelegenen Abzugsposten nicht zu besonderen Ermittlungen verpflichtet. Der Nachweis obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm 1).

Die Ausgaben für Heilbehelfe in Höhe von 7.491,40 € betreffend das Jahr 2001 und 1.662,18 € betreffend das Jahr 2002 sind jedenfalls außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 und gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91 AÖF 1996/111 idF AÖF 1998/91 ohne Anrechnung auf das erhaltene Pflegegeld zu berücksichtigen.

Die von den Eltern und Großeltern erbrachten Leistungen können hingegen schon deshalb nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, weil sie das Einkommen der Bw. nicht belastet haben.

Im Hinblick auf die sich aus § 137 ABGB ergebenden Rechte und Pflichten zwischen Eltern und Kindern ergehen persönlich erbrachte Pflegeleistungen für Kinder oder Eltern in Erfüllung der zwischen diesen Personen bestehenden Beistandsverpflichtung und begründen kein schuldrechtliches Verhältnis zwischen betreutem und betreuendem Familienmitglied. Es besteht keine zivilrechtliche Verpflichtung zur geldwerten Abgeltung dieser Pflegeleistungen.

Dass nach den Grundsätzen des Schadenersatzrechtes ein Schaden vom Schädiger zu ersetzen ist führt nicht dazu, dass damit das Einkommen im Sinn des Einkommensteuergesetzes automatisch in Höhe des ersetzten Schadens belastet ist. Die Belastung entsteht erst in dem Zeitpunkt, in dem tatsächlich ein (in der Regel geldwerter) Abfluss erfolgt. Ein (in Geld) zugeflossener Schadenersatz für einen erlittenen Schaden wird nicht zwangsläufig von einem Einkommensabfluss in gleicher Höhe gefolgt, da es dem Geschädigten frei steht, wie er mit dem erhaltenen Betrag seine Lebensverhältnisse gestaltet.

Zur Frage des Vorhaltes vom 17. November 2005, ob weitere konkrete Ausgaben das Einkommen belastet haben wurde von der Bw. nichts vorgebracht. Aus den Unterlagen ist lediglich ein von der Versicherung ersetzter Betrag in Höhe von 1.800,00 € betreffend Rechtsanwaltskosten ersichtlich.

Soweit solche gegebenenfalls als außergewöhnlichen Belastungen anzuerkennende übrige Aufwendungen vorhanden sind, können diese Mehraufwendungen allerdings gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 5. Teilstrich aber nur insoweit abgezogen werden, als sie die Höhe der erhaltenen Pflegegelder in Höhe von jeweils 9.388,68 € übersteigen. Das ist gegenständlich nicht der Fall.

Kapitalertragsteuer:

Da gegenständlich die nach dem Steuertarif zu erhebende Einkommensteuer für die der Bw. zugeflossenen Kapitalerträge höher ist als die abgezogene Kapitalertragsteuer, liegt gegenständlich kein erstattungsfähiger Betrag im Sinne des § 97 Abs. 4 EStG 1988 vor.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2004 werden gemäß § 45 Abs. 1 EStG wie folgt ermittelt:

Einkommensteuer 2002	8.320,23	€
Erhöhung 9%	<u>748,82</u>	€
	9.069,05	€

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 22. Dezember 2005