



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vom 31. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 26. August 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. brachte am 5. Mai 2009 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 ein, in der er u.a. außergewöhnliche Belastungen wegen Behinderung von 50 % seines 1986 geborenen Sohnes B. beantragte, deren Kosten der Bw. zu 100 % trage. Weiters machte er unter KZ 471 nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel iHv € 540,40 und € 5.133,80 (insgesamt € 5.673,20) geltend. Daneben beantragte der Bw. unter KZ 734 Kurkosten iHv € 924,90 als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt).

Es folgte ein Ersuchen des Finanzamtes vom 13. Juli 2009, eine Aufstellung sowie Belege betreffend Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastung vorzulegen, wobei der Zusammenhang der Werbungskosten mit der beruflichen Tätigkeit aufzuzeigen sei und vom Arbeitgeber steuerfreien Ersätze und deren Höhe bekannt zu geben wären.

Daraufhin belegte der Bw. die in KZ 719 geltend gemachten Arbeitsmittel iHv € 395,00, ergänzte die in KZ 722 geltend gemachten Ausbildungskosten als jene seiner Ehegattin zum

Sozialbetreuer und erklärte, dass die in KZ 721 geltend gemachten Fahrtkosten zum Ausbildungsort der Ehegattin geltend gemacht wurden.

Am 26. August 2009 erließ das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2008, wobei lediglich die eigenen außergewöhnlichen Belastungen iHv € 942,90 (Kurkosten) anerkannt wurden, es aber nach Abzug des Selbstbehaltes zu keiner steuerlichen Auswirkung kam. Weiters wurde Folgendes begründend ausgeführt:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 4.627,27 € nicht übersteigen. ...

Von den beantragten Arbeitsmittel wurde ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden. Da die Kosten für die Ausbildung Ihre Gattin betreffen, können diese bei Ihrer Arbeitnehmerveranlagung nicht anerkannt werden. Ebenso die beantragten Ausgaben für Ihren Sohn, da dieser selbst berufstätig ist.“

In der dagegen eingebrochenen **Berufung** vom 31. August 2009 brachte der Bw. vor, aufgrund einer schwerwiegenden Erkrankung seines Sohnes die Kosten für ärztliche Behandlungen, Medikamente und diversen Zusatzleistungen übernommen zu haben, da eine Kostenübernahme für seinen Sohn nicht möglich gewesen sei und diese zu den elterlichen Pflichten gehöre. Der Bw. sehe sich nicht imstande, eine finanzielle Kürzung der Einkünfte bzw. eine Nachzahlung hinnehmen zu können, da er auch nur mit Unterstützung des Finanzamtes und diversen eigenen Einsparungen erst einen Beitrag zur Verbesserung der Erträglichkeit der Krankheit seines Sohnes leisten könne. Der Kostenaufwand sei zur Gänze aus seinen finanziellen Mitteln getragen worden.

Mit abweisender **Berufungsvorentscheidung** vom 9. Dezember 2009 führte das Finanzamt unter Hinweis auf § 34 Abs. 1 und Abs. 7 Z 5 EStG 1988 aus, dass Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen seien.

Sei ein Kind unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse einmal selbsterhaltungsfähig geworden (§ 140 ABGB idF BG 30.6.1977, BGBI. 403) falle auch die Unterhaltpflicht der Eltern und damit auch das Merkmal der Zwangsläufigkeit weiterer Aufwendungen weg. Selbsterhaltungsfähigkeit liege unabhängig vom Alter des Kindes vor, wenn das Kind die zur Deckung seines Unterhaltes erforderlichen Mittel selbst erwirbt oder zu erwerben imstande sei, also in der Lage sei, seine gesamten Lebensbedürfnisse angemessen aus eigenem Einkommen zu decken. Aufgrund des von seinem Sohn B. erzielten Einkommens im Jahr 2008 stehe fest, dass dieser selbsterhaltungsfähig war. Da der Sohn einem Beruf nachging, der es

ihm ermöglichte, die Mittel für seinen Unterhalt selbst zu erwerben, er somit selbsterhaltungsfähig war bzw. noch immer ist, seien die für den Sohn geltend gemachten Aufwendungen nicht anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 4. Jänner 2010 wurde ein **Vorlageantrag** eingebracht.

Im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren wurde der Bw. aufgefordert, die geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen (eigene und des Sohnes) nach Art der Kosten und Beträge aufzugliedern und die jeweiligen Zahlungsbelege vorzulegen und bekannt zu geben, ob es sich ausschließlich um Krankheitskosten handle und ob die Aufwendungen für den Sohn mit seiner Erkrankung im Zusammenhang stehen, wobei auch eine Bestätigung über den Gesamtgrad der Behinderung des Sohnes vorzulegen sei.

Mit Schreiben vom 13. April 2010 wurde folgende Liste vorgelegt:

Arbeitnehmerveranlagung 2008			
Position	Bezeichnung	Bemerkung	Betrag in €
471	Arztkosten, Dr. C.	Honorar, in Abständen von 3-5 Wochen ist eine Kontrolluntersuchung erforderlich	1.697,00
	Ankauf von notwendigen Medikamenten	diese belaufen sich im Monat auf ca. € 68,00	820,80
	Ankauf von notwendigen Augengläser und Kontaktlinsen	da sich die Sehkraft in Verbindung der Krankheit verschlechterte	710,00
	Erholung	Buchungsaufwand	1.858,00
	Bewegungstherapie	Studiokosten	588,00
471	Gesamt		5.673,80

Beigelegt waren auch Unterlagen, die den Krankheitsverlauf durch mehrere ärztliche Atteste dokumentierten. Es handelte sich dabei um folgende Kopien:

- Befund vom 16. November 2009 vom Diagnosezentrum M.,
- Augenärztlicher Befund vom 11. November 2009 von Dr. Thomas D.,
- Kurzbericht vom 8. Oktober 2009 von Dr. C. ,
- Befundbericht vom 14. Mai 2008 von Dr. C. ,
- Befundbericht vom 20. Juni 2006 des SMZ Süd über MRT des linken Ellbogens,
- Ärztlicher Befundbericht vom Mai 2005 vom Wiener Krankenanstaltenverbund,
- Ärztliche Bestätigung vom 16. Februar 2004 vom Peyer` schen Kinderspital,

- Ambulanzjournalblatt vom 9. September 2003 des AKH Wien (Rheumaambulanz),
- Ambulanzjournalblatt vom 15. Juni 1999 des AKH Wien (Rheumaambulanz).

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Bw. für seinen volljährigen Sohn B. , geb. 1986, Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung geltend machen kann.

Fest steht, dass er seit 1989 an einer chronischen entzündlichen Erkrankung der Gelenke des rheumatischen Formenkreises mit Augenmitbeteiligung leidet, was ärztliche Bestätigungen von 1999 bis 2009 belegen.

Der Bw. hat bis März 2007 erhöhte Familienbeihilfe bezogen.

Im Jahr 2008 bezog B. E. von 1.1. bis 15.3., von 16.3. bis 1.4. und von 4.8. bis 31.12. nichtselbständige Einkünfte (H.. Wien GmbH, F. und G. Austria AG) von insgesamt € 8.597,46 und von 13.4.-3.8. Arbeitslosengeld iHv € 2.398,99. Er bezog im Jahr 2008 somit Einkünfte von insgesamt € 10.996,45.

Gemäß § 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:

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

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

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG in der Fassung des BGBl. I 1998/79 sind Unterhaltsleistungen für Kinder durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag nach § 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.

Für Unterhaltsleistungen sieht darüberhinaus die Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. 1993/818 vor, dass diese nur insoweit abgezogen werden können, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die **beim Unterhaltsberechtigten**

selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen. Gemäß der im Verfassungsrang stehenden Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 idF des BGBl. 1996/201 sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen, auch dann nicht, wenn eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung bestünde. Es können daher ausnahmsweise gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 Unterhaltsleistungen abgesetzt werden, sofern sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger bzw. Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (zB Krankheitskosten).

In Anbetracht dieser gesetzlichen Bestimmungen ist zu prüfen, ob bzw. inwieweit es sich bei den strittigen Aufwendungen um **Unterhaltsleistungen** im Sinne des § 34 Abs. 7 EStG 1988 handelte.

Zu den Unterhaltsleistungen gehört jedenfalls die Leistung des gesetzlichen Unterhaltes nach den Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB).

Nach § 140 Abs. 1 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen.

Der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag. Darüber hinaus hat er zum Unterhalt des Kindes beizutragen, soweit der andere Elternteil zur vollen Deckung der Bedürfnisse des Kindes nicht imstande ist oder mehr leisten müsste, als es seinen eigenen Lebensverhältnissen angemessen wäre (Abs. 2).

Der Anspruch auf Unterhalt mindert sich insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat, oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist (Abs. 3).

"Selbsterhaltungsfähigkeit ist gegeben, wenn das Kind die zur Bestreitung seiner Bedürfnisse nötigen Mittel selbst erwirbt oder bei zumutbarer Beschäftigung selbst erwerben könnte (EF 62.607; EvBl 1992/73 = EF 65.809 = ÖA 1992, 56; SZ 65/114 = EvBl 1993/12 = JBI 1993, 238 = EF 68.474; EF 71.510; JBI 1994, 746 = EF 74.839; ÖA 1996, 197; JBI 1997, 383 = SZ 70/8 = EF 83.706); sie kann vor oder nach der Volljährigkeit eintreten (EF 45.619; EvBl 1992/73 = EF 65.798; JBI 1994, 746; ÖA 1996, 197; SZ 70/8; 70/36). Ein den Lebensverhältnissen (nicht dem Stand! vgl SZ 70/36 = JBI 1997, 650 = EF 83.705) der Eltern u den Anlagen u Fähigkeiten des Kindes entsprechendes Studium (s Rz 12a) oder eine sonstige Berufsausbildung schiebt diesen Zeitpunkt ebenso hinaus wie Krankheit oder unverschuldet Unmöglichkeit, einen verdienstbringenden Arbeitsplatz zu finden (EvBl

1992/73 = EF 65.827; EF 74.886; ÖA 1996, 197; LGZY EF 40.650; 45.620; 48.183; 48.184; 53.763; 68.492). "Stabentheiner in Rummel³, Kommentar, ABGB, § 140, Rz 12.

Für die Frage, ab welchen Eigeneinkünften des Kindes Selbsterhaltungsfähigkeit vorliegt, bietet nach stRspr. für einfache bis durchschnittliche Lebensverhältnisse die Höhe der Mindestpension nach § 293 Abs. 1 lit. a sublit. bb und lit. b ASVG (bei deren Unterschreiten Ausgleichszulage zusteht) eine Orientierung; bei überdurchschnittlichen Lebensverhältnissen hat das Kind auch über diesen Orientierungswert hinaus Anspruch auf Teilhabe (SZ 63/101 = EF 62.610 = ÖA 1991, 77 u.a.)." (Rummel, ABGB-Kommentar, § 140 Rz.12)

Im vorliegenden Fall hat einerseits der Sohn des Bw. im Jahr 2008 eigene Einkünfte iHv insgesamt € 10.996,45 bezogen, wobei jedenfalls nach stRspr. des Obersten Gerichtshofes die Grenze der Selbsterhaltungsfähigkeit (bei durchschnittlichen Lebensverhältnissen und einer im Jahr 2008 – nach § 293 Abs. 1 ASVG idF BGBI. I Nr. 101/2007 - angenommenen Mindestpension iHv € 747,00 monatlich und € 10.458,00 jährlich) überschritten wird. Daher muss von der Selbsterhaltungsfähigkeit des Sohnes ausgegangen werden. Die Selbsterhaltungsfähigkeit ist im vorliegenden Fall allerdings nicht maßgeblich.

Nach § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 ist nämlich ein Abzug von Aufwendungen für ein volljähriges Kind, für das keine Familienbeihilfe bezogen wird, bei Krankheitskosten möglich.

Nach den Gesetzesmaterialien zu § 34 EStG idF BGBI. 400/1988 wird zu der in § 34 Abs. 7 EStG enthaltenen Einschränkung, wonach Unterhaltsleistungen nur insoweit absetzbar sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen, ausgeführt, dass Aufwendungen, die zB 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.

Es ist zu prüfen, ob die entsprechenden Aufwendungen beim Unterhaltsberechtigten (Sohn) unter Heranziehung der Tatbestandsmerkmale des § 34 Abs. 2 EStG 1988 als außergewöhnlich zu betrachten wären.

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Die Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig.

Liegt eine Krankheit vor, so sind unter anderem abzugsfähig:

- Arzt- und Krankenhaushonorare,
- Aufwendungen für Medikamente und Heilbehandlungen (einschließlich medizinisch verordnete homöopathische Präparate), Rezeptgebühren, Behandlungs-, Kostenbeiträge und Selbstbehalte (einschließlich Akupunktur und Psychotherapie), soweit sie der Steuerpflichtige

selbst zu tragen hat,

- Aufwendungen für Heilbehelfe (Zahnersatz, Sehbehelfe, Hörgeräte, Prothesen, Gehbehelfe, Bruchbänder)
- Kosten für Fahrten zum Arzt bzw ins Spital, weiters Fahrtkosten der Angehörigen anlässlich des Besuchs der erkrankten Person.

Im vorliegenden Fall ist das Vorliegen einer Krankheit unbestritten und auch das Vorliegen von Krankheitskosten (wie Arzthonorare, Medikamentenausgaben, notwendige Heilbehelfe oder Bewegungstherapie) wurden der Rechtsmittelbehörde glaubhaft gemacht. Beim „Buchungsaufwand“ für Erholungszwecke für den Sohn bzw. den eigenen Kurkosten wurde trotz Aufforderung im Vorhalt vom 17. März 2010 kein Nachweis erbracht, dass diese Kosten im Zusammenhang mit einer Krankheit erwachsen wären.

Es liegen daher anerkennungsfähige Aufwendungen iHv € 3.815,80 (€ 1.697,00 für Arzthonorare, € 820,80 für Medikamente, € 710,00 für Sehbehelfe, € 588,00 für Bewegungstherapie) vor, die aber keine Berücksichtigung fanden, da sie den Selbstbehalt iHv € 4.627,27 nicht übersteigen. Bei den Kosten für Erholung iHv € 1.858,00 bzw. den eigenen Kurkosten konnte mangels Nachweis kein Zusammenhang mit einer vorliegenden Krankheit hergestellt werden.

Ergänzt wird, dass dem Bw. nach § 35 EStG 1988 nur dann bei Behinderung eines Kindes ein Behindertenfreibetrag zustehen kann, sofern ein Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag besteht, was im vorliegenden Fall aber nicht gegeben ist.

Es wird auch darauf hingewiesen, dass es ohne Freibetragsbescheid zu einem höheren laufenden Lohnsteuerabzug gekommen und die Nachforderung laut angefochtenem Bescheid niedriger ausgefallen wäre.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Mai 2010