



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.Bw., vom 2. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 12. November 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Angestellte und bezieht Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 wurden vom Finanzamt die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit den Hochzeiten der Tochter und des Sohnes nicht als außergewöhnliche Belastung iSd. Einkommensteuergesetzes (EStG) anerkannt, da diese weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen wären. Ebenso seien die Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal betreffend TCM (Traditionell Chinesische Methode) iHv. €°1.661,55 nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben bzw. die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt und diese auch belegmäßig nachgewiesen wurden.

Weiters wurden mangels Nachweis des Kreditvertrages noch widmungsgemäßer Verwendung des Bausparkassenkredites die beantragten Aufwendungen iHv. € 12.198,77 nicht als Sonderausgaben anerkannt.

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass wie jedes Jahr eine Kopie des Kontoauszuges der Bausparkasse beigelegt worden wäre. Dieser Beleg würde nochmals übermittelt und auch die Kopie des Bausparvertrages beigelegt. Die Behandlungen für TCM seien von einem Facharzt mit entsprechender Ausbildung durchgeführt worden, doch konnte die Bw. trotz entsprechender Anfrage keine Zahlungsbelege erhalten, Apothekenbelege wären jedoch vorhanden.

Im Rahmen eines Ergänzungsvorhaltes des Finanzamtes wurde die Bw. ersucht einen Nachweis über die Verwendung des Kredits in Höhe von ATS 1.300.000,- abgeschlossen im Jahr 2000 zu erbringen bzw. die beantragten Aufwendungen für Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung mittels

- Bestätigung über 8jährig gebundene Beträge vom Bauträger (L72) oder
- Bestätigung über Beträge zur Errichtung einer Eigentumswohnung (L73) oder
- Kaufvertrag über Baugrund bzw. freifinanzierter Eigentumswohnung oder
- Kopie Baubewilligung, Baurechnungen und Zahlungsbelege (mit detaillierter Aufstellung)
- Bei Wohnraumsanierung Vorlage von Rechnungen und Zahlungsbelegen von befugten Unternehmen

nachzuweisen. Weiters sei eine Kopie des Kreditvertrages bzw. der Schuld- und Pfandbestellungsurkunde im Zusammenhang mit ihrem Bausparvertrag vorzulegen sowie die Rückzahlungsbestätigungen für die Jahre 2004 bis 2007.

Die Bw. legte weder die geforderten noch fehlenden Unterlagen vor bzw. teilte mit, dass der Bausparvertrag vom 29.05.2000 im Zuge des Jahresausgleichs 2000 am 26.06.2001 übermittelt worden wäre. Die Rückzahlungsbestätigungen 2004 bis 2007 wären jedes Jahr in Kopie dem Formular „Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung“ beigelegt worden, ebenso die anderen Belege die steuermindernden Einfluss nehmen können.

Ergänzend wurden Teile der Schuld- und Pfandbestellungsurkunde, von der die Bw. seitens der Bausparkasse auch nur eine Kopie bekommen hätte (Seite 1, 5, 6, auf denen Bezug auf die Person der Bw. bzw. die Liegenschaft aufscheint) übermittelt, die Seiten 2, 3, 4 nur allgemeine nicht personalisierte Erklärungen zum Bauspardarlehen beinhalten.

Das Finanzamt erließ in der Folge eine abweisende Berufungsverentscheidung mit der Begründung:

„Darlehensrückzahlungen sind nur dann Sonderausgaben, wenn die Darlehenmittel gemäß § 18 EStG 1988 zur Errichtung bzw. Sanierung von Wohnraum verwendet wurden. Da Sie trotz Aufforderung vom 18.12.2009 keinen Nachweis über die widmungsgemäße Verwendung des BSK-Darlehens vorgelegt haben, konnten auch die beantragten Kreditrückzahlungen nicht gewährt werden. Kosten für Medikamente stellen gem. § 34 EStG eine außergewöhnliche Belastung dar, sofern diese die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen. Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt 2008 wurde aufgrund des vorliegenden Einkommens mit € 3.044,98 errechnet. Da die Medikamentenrechnungen von € 191,53 obigen Betrag nicht übersteigen-, waren die Aufwendungen nicht zu berücksichtigen. Mangels Nachweis dass die Behandlungen für TCM von einem ärztlichen Personal durchgeführt wurden bzw. aus medizinischen Gründen zur Heilung der Krankheit erforderlich ist und auch keine Rechnungen vorgelegt wurden, waren diese nicht zu gewähren.“

Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurde der Bw. folgende ergänzende Mitteilung bzw. Begründung übermittelt.

Auf Grund Ihrer Berufung vom 9.2.2010 hat das Finanzamt nochmals Ihre bereits nachgereichten Unterlagen durchgesehen und auch die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 samt Beilagen überprüft und ist hinsichtlich der als Sonderausgaben für Wohnraumschaffung geltend gemachten Rückzahlungen für das Bauspardarlehen zu folgendem Ergebnis gekommen:

Mit Kaufvertrag vom 3.7.2000 haben Sie das Grundstück (EZ xx der KG X) mit der Lageadresse Adr.Gst. zu einem Kaufpreis von ATS 1.980.000.- erworben. Laut damaligem Grundbuchsstand hat es sich dabei um ein Grundstück mit einer Gesamtfläche von 554 m² gehandelt, auf dem zwei Gebäude stehen. Eines im Ausmaß von 49 m² und ein weiteres im Ausmaß von 19 m². Aus den Beilagen zur Arbeitnehmerveranlagung 2000 geht weiters hervor, dass Sie den Kaufpreis zu einem kleineren Teil mit angesparten Eigenmitteln, den Rest von ATS 1.300.000.- mit einem Bauspardarlehen finanziert haben. Der Erwerb dieses Wohnraumes wurde in einer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2000 mit Eigenbedarf von S. und F. bekannt gegeben. Die als Sonderausgaben für Wohraumschaffung geltend gemachten Raten für die Kreditrückzahlungen wurden im Einkommensteuerbescheid für 2000 mit der Begründung, dass die geltend gemachten Ausgaben für eine bereits bestehende Eigentumswohnung bzw. eines Einfamilienhauses/Eigenheimes keine Aufwendungen zur Wohnraumschaffung darstellen, nicht als Sonderausgaben anerkannt. Diese damalige Entscheidung des Finanzamtes ist zu Recht erfolgt, weil nach dem Wortlaut des § 18 Abs.1 Z.3 lit. b EStG 1988 unter Wohnraumschaffung „Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen ... verausgabt werden“ zu verstehen sind ... Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen ... durch den Steuerpflichtigen bzw. einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.“ Nach der zu dieser gesetzlichen Bestimmung ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind daher sowohl die eigentlichen Errichtungskosten, als auch die Aufwendungen für den Ankauf eines unbefestigten Grundstückes im Ausmaß einer ortsüblichen Parzelle zur Errichtung eines Eigenheimes. Die Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 2002 bis 2007 sind hinsichtlich der geltend gemachten Sonderausgaben aus verwaltungsökonomischen Gründen (Verfahrensbeschleunigung) ungeprüft anerkannt worden. Ein Rechtsanspruch auf Beibehaltung dieser Verwaltungspraxis besteht nicht.

Die Bw. wendete ergänzend ein, dass lt. Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12.11.2009 die Unterlagen zum Bausparkredit gefehlt hätten und daher die Aufwendungen iHv. € 12.198,77 nicht anerkannt werden hätten können. Diese Unterlagen wären bereits übermittelt worden.

Diese Kosten wären lt. Ausführungen des Finanzamtes aus verwaltungsökonomischen Gründen ungeprüft anerkannt worden, dennoch sei es finanziell schmerhaft, im ersten Jahr der Pensionierung, wo das Monatseinkommen nur knapp 60% dessen beträgt, was noch 2008 monatlich zur Verfügung gestanden wäre und dem Finanzamt rund € 270 nachgezahlt hätte werden müssen.

Ebenso seien die außergewöhnlichen Belastungen im Zusammenhang mit den Hochzeiten der Kinder anzuerkennen, da diese eine Belastung dargestellt hätten.

Bedauerlicherweise wären auch die Kosten für die TCM Behandlung mangels Belege nicht anerkannt worden, jedoch hätte der Mediziner trotz Nachfrage keinen Eingangsbeleg ausgestellt und wären „in diesem Bereich Rechnungen nicht üblich“, entsprechende Belege aus der Apotheke liegen jedoch vor. Auch die Krankenkassen würden diese alternativen Medizinkosten nicht übernehmen (siehe Schreiben vom 18.10.2009). Der Bw. stelle sich in diesem Zusammenhang jedoch die Frage, wie die Einnahmen seitens des Mediziners steuerlich berücksichtigt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Sonderausgaben)

Gemäß § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG sind folgende Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

- a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum am Bauträger geleistet werden.
- b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden.
- c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar
 - Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
 - Herstellungsaufwendungen.
- d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen.

Werden Ausgaben zur Wohnraumschaffung und –sanierung mittels Aufnahme von Darlehen entrichtet, liegen nach Maßgabe und im Zeitpunkt der Rückzahlung Sonderausgaben vor (Jakom, EStG, 3. Auflg., Tz 96 zu § 18).

Begünstigt ist nur die Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, es muss neuer Wohnraum geschaffen werden (VwGH 20.4.1982, 82/14/0037). Der Erwerb eines bereits fertig gestellten Eigentumswohnung oder Eigenheimes stellt keine Errichtung dar und ist somit

nicht nach § 18 Abs. 1 Zi 3 lit b begünstigt. Bei Erwerb von halbfertigem Wohnraum ist zwar nicht der Erwerb des Rohbaus (samt Grundstück) begünstigt, jedoch können die weiteren Baukosten (Errichtungskosten) als Sonderausgaben geltend gemacht werden (VwGH 18.12.1970, 1607/69; Doralt, EStG, 3. Auflg., Tz 151 zu § 18).

Begünstigt sind weiters die Aufwendungen für den Erwerb eines unbebauten Grundstückes im Ausmaß einer ortsüblichen Parzelle (Jakom, EStG, 3. Auflg., Tz 70 und 72 zu § 18).

Sachverhalt:

Strittig ist, ob die (ab dem Jahr 2000) geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Rückzahlung des Bauspardarlehens (Bankx Vertragsnummer xxx), welches für die Finanzierung der Kosten des Liegenschaftskaufes (Grundstück und Gebäude) Adr.Gst. iHv. ATS 1.300.000,- aufgenommen wurde, steuerliche Berücksichtigung finden kann. Die Tilgung erfolgt mit vereinbarter Rückzahlungsdauer von 20 Jahren.

Die Bw. hat im Rahmen des Berufungsverfahrens keine Nachweise vorgelegt, dass diese Aufwendungen der Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung dienen bzw. dienten, wie z.B. Bestätigung über 8jährig gebundene Beträge vom Bauträger oder Bestätigung über Beträge zur Errichtung einer Eigentumswohnung oder Kaufvertrag über Baugrund bzw. freifinanzierter Eigentumswohnung oder Kopie Baubewilligung, Baurechnungen und Zahlungsbelege (mit detaillierter Aufstellung) bzw. Vorlage von Rechnungen und Zahlungsbelegen von befugten Unternehmen betreffend Wohnraumsanierung.

Hinsichtlich des gegenständlichen Liegenschaftskaufes liegt somit weder Herstellungs- noch Instandsetzungsaufwand vor, da ein Gebäude bestand, welches bereits vorhanden war.

Da die Aufwendungen nicht für die Errichtung eines Gebäudes, sondern Kauf einer Liegenschaft einschließlich eines Gebäudes anfielen, ist eine Abzugsfähigkeit als "Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung" nach lit.b der angeführten Gesetzesstelle nicht gegeben.

Ergänzend ist festzustellen, dass der Liegenschaftskauf nicht der Deckung des Wohnbedürfnisses oder der Verbesserung des Standards des Wohnraumes der Bw., sondern seit 2007 dem Sohn als Wohnadresse bzw. Eigenheim dient.

Die Zahlung iHv. € 12.198,77 stellen daher nicht Aufwendungen zur Wohnraumschaffung iSd § 18 Abs. 1 Zi 3 EStG dar und sind damit nicht als Sonderausgaben steuerlich zu berücksichtigen.

Ad außergewöhnliche Belastung)

Zur Frage des Vorliegens einer außergewöhnlichen Belastung betreffend Hochzeitsaufwendungen und Behandlungskosten TCM ist folgendes auszuführen:

§ 34 Abs. 1 EStG: Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) 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.
- Abs. 2: Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.
- Abs. 3. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.
- Abs. 4: Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.
- Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst dem Steuerpflichtigen die Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG gilt für Unterhaltsleistungen folgendes:

1.
2.
3.
4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, 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.

Strittig ist die Frage, ob die von der Bw. getätigten Aufwendungen anlässlich der Verehelichung der Tochter und des Sohnes als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Der Antrag auf Berücksichtigung der Kosten für das Brautkleid, Hochzeitsreise und Fotos wurden vom Finanzamt unter Hinweis auf die oben zitierte Bestimmung des § 34 Abs. 7 EStG nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Dazu ist folgendes festzuhalten:

Bei den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Beträgen handelt es sich um Aufwendungen, die über die normalen Ausgaben für Bekleidung, Ernährung, Wohnung, Körper- und Gesundheitspflege hinausgehen, aber auch derartige, nicht regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die sich aus den Postulaten des Normenkreises der Konvention ergeben, wie z.B. Polterabend, Hochzeitsreise, Hochzeitsfotos, und ähnliche

Aufmerksamkeiten, zählen zu den Aufwendungen für den Haushalt und den Unterhalt von Familienangehörigen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Komm., § 20 EStG 1988, Tz 2). Derartige Aufwendungen würden aber bei der Tochter bzw. beim Sohn - wären sie von diesen selbst getragen worden - mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung darstellen. Eine sittliche Verpflichtung ist nämlich nur dann zu bejahen, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten erschien. Der Verwaltungsgerichtshof hat aber im Erkenntnis vom 17.3.1971, Zl. 2130/70, ausdrücklich eine sittliche Verpflichtung, derartige Ausgaben zu bestreiten, verneint.

Unter Verweis auf das Erkenntnis vom 16.3.1983, 81/13/0170, hat der Verwaltungsgerichtshof bei Aufwendungen, deren Berücksichtigung auch im vorliegenden Fall strittig ist, gerade im Hinblick auf die im § 140 ABGB verankerte gesetzliche Unterhaltpflicht das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung verneint. Daraus lässt sich ableiten, dass die Kostentragung für die im Zusammenhang mit der Verehelichung der Kinder angefallenen Aufwendungen als Ausfluss der gesetzlichen Unterhaltpflicht anzusehen ist.

Ergänzend wird auf die obigen Ausführungen zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen hingewiesen. Dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert scheinen mag, reicht nicht hin, um eine sittliche Verpflichtung anzunehmen. Es kommt darauf an, ob sich der Steuerpflichtige der Leistung ohne öffentliche Missbilligung entziehen kann (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO., § 34 Abs. 3 EStG, Tz 5). Das Handeln der Bw. ist zwar menschlich verständlich, aber nicht durch die Sittenordnung geboten, sodass die Aufwendungen auch mangels sittlicher Verpflichtung nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen waren.

Die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit Hochzeiten, darunter fallen ua. Aufwendungen für die Hochzeitsfeier, die Hochzeitstafel, aber auch Aufwendungen für die Hochzeitsreise oder das Brautkleid, können daher keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 finden, weil für deren Übernahme weder eine rechtliche noch eine sittliche Verpflichtung vorliegt (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO., § 34 Rz 1, Einzelfälle, Stichwort "Hochzeit", sowie die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Ad Aufwendungen betreffend TCM)

Weiters wurden Aufwendungen für die TCM iHv. € 1.661,55 ohne belegmäßigen Nachweis geltend gemacht. Bei Aufwendungen für Traditionelle Chinesische Methode handelt es sich um

ganzheitliche Methoden zur Gesundung, wie Qui Gong, Akupunktur und dergleichen. Dazu ist auf die Ausführungen des Internet zu verweisen:

Als traditionelle chinesische Medizin, TCM oder chinesische Medizin wird jene Heilkunde bezeichnet, die sich in China seit mehr als 2000 Jahren entwickelt hat. Ihr ursprüngliches Verbreitungsgebiet umfasst den ostasiatischen Raum, insbesondere Vietnam, Korea und Japan. Auf dieser Grundlage entwickelten sich spezielle Varianten in diesen Ländern. Besonders bekannt ist die japanische Kampo-Medizin.

Zu den therapeutischen Verfahren der chinesischen Medizin zählen vor allem deren Arzneitherapie und die Akupunktur sowie die Moxibustion (Erwärmung von Akupunkturpunkten). Zusammen mit Massagetechniken wie Tuina Anmo und Shiatsu, mit Bewegungsübungen wie Qigong und Taijiquan und mit einer am Wirkprofil der Arzneien ausgerichteten Diätetik werden die Verfahren heute gerne als die „fünf Säulen“ der chinesischen Therapie bezeichnet. Die TCM ist die traditionelle Medizin mit dem größten Verbreitungsgebiet, besonders die Akupunktur wird heute weltweit praktiziert. Die TCM gilt als alternativ- oder komplementärmedizinisches Verfahren.

Die Beschreibungen der Methoden im Internet zeigen, dass die Anwendung dieser Methoden für eine breite Bevölkerungsschicht in Betracht kommt. Nähere Angaben wurden von der Bw. zudem nicht dargelegt. Im Übrigen wurden auch die angeforderten Zahlungsbestätigungen nicht übermittelt, womit die Zahlung im Berufungsjahr nicht eindeutig nachgewiesen wurde.

Es wird nicht verkannt, dass derartige Methoden geeignet sein können, auch die gesundheitlichen Beschwerden zu lindern, jedoch sind die Anwendungsmöglichkeiten so breit gefächert, dass allgemein gesundheitsfördernde Aspekte wie Steigerung des körperlichen und seelischen Wohlbefindens, der Konzentrationsfähigkeit und der Stärkung des Immunsystems etc. hierbei überwiegen.

Eine Anerkennung der Kosten für TCM als außergewöhnliche Belastung iSd. § 34 EStG kommt somit nicht in Betracht.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. Jänner 2011