



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L, vom 1. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch M, vom 24. September 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1996 unter anderem die Absetzung von Aufwendungen (Kostenersatzleistungen) für seine in einem Pflegeheim untergebrachte Mutter als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes.

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte die geltend gemachten Ausgaben als außergewöhnliche Belastung aber mit Anrechnung des Selbstbehaltes, welcher dem Berufungswerber auf Grund der Höhe seines Einkommens zumutbar gewesen ist. Da die getätigten Aufwendungen (€ 6.846,00) geringer als die Höhe des Selbstbehaltes (€ 7.856,58) waren, blieben diese Ausgaben ohne steuerliche Auswirkung.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und ausgeführt, dass die Kostenersatzleistungen für die Heimunterbringung seiner Mutter als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt anzurechnen sei, da dieser die Pflegestufe 3 zuerkannt worden ist. Es werde daher beantragt die Aufwendungen ohne Anrechnung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass Aufwendungen für die Unterbringung eines nahen Angehörigen in einem Altersheim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit als Unterhaltsverpflichteter als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten, sofern die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen verfüge. In diesem Fall handle es sich um abzugsfähige Unterhaltsaufwendungen gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988. Ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts könnten nur die in § 34 Abs. 6 EStG 1988 erschöpfend aufgezählten Aufwendungen abgezogen werden. Darunter würden unter anderem auch Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung fallen. Da die Aufzählung erschöpfend sei, könnten die Leistungen auf Grund der Unterhaltsverpflichtung nur mit Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Gegen diesen Bescheid wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass der Mutter des Berufungswerbers die Pflegestufe 3 zuerkannt worden sei und dies daher als Behinderung im Sinne der BAO gelte. Sie verfüge über kein ausreichendes Einkommen um die Heimkosten voll abdecken zu können, sodass der Berufungswerber verpflichtet worden ist die geltend gemachten Zahlungen zu leisten. Die von seiner Mutter an das Heim bezahlten Leistungen seien als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes anerkannt worden (siehe Kopie des Einkommensteuerbescheides der Mutter). Es handle sich sowohl bei seiner Mutter als auch beim Berufungswerber um den gleichen Steuertatbestand, der eine unterschiedliche Behandlung durch die Steuerbehörde nicht zulasse. Es werde daher beantragt der Berufung statt zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

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) (§ 34 Abs. 1 EStG 1988).

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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 36.400 Euro 12% (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Folgende Aufwendungen können unter anderem ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage)
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988).

Für Unterhaltsleistungen gilt unter anderem folgendes:

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 (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988).

Die Kosten der Lebensführung werden bis zur Höhe eines Grundbetrages von der Einkommensteuer durch Steuerabsetzbeträge freigestellt. Darüber hinaus gehende Kosten der Lebensführung können nur ausnahmsweise berücksichtigt werden, wenn die gesetzlichen genannten Tatbestandsmerkmale des § 34 EStG 1988 erfüllen und somit als außergewöhnliche Belastung von der Allgemeinheit getragen werden. Grundgedanke dieser Vorschrift ist, dass Aufwendungen der Lebensführung, die ihrer Art und Höhe nach atypisch sind und denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann, die persönliche Leistungsfähigkeit mindern und daher steuerlich berücksichtigt werden (siehe Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁷, (2000), Seite 245). Einen komplexen Regelungsbereich im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen bildet die Berücksichtigung der durch Behinderung entstehenden Belastungen. Zur Abgeltung von außergewöhnlichen Belastungen die durch

- **eine eigene Körperbehinderung** (einschließlich geistiger Behinderung) oder durch
- eine **Behinderung des Ehepartners** oder
- **eines Kindes** entstehen,

werden dem Steuerpflichtigen Freibeträge gewährt, die nach dem Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit gestaffelt sind (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁷, (2000), Seite 247).

Im gegenständlichen Verfahren **ist unbestritten**, dass die Mutter des Berufungswerber auf Grund der Zuerkennung der Pflegstufe 3 „behindert“ ist und diese „Behinderung“ bei ihr im

Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen ist, wie der vorlegten Kopie des Einkommensteuerbescheides der Mutter zu entnehmen ist. Die Berücksichtigung der Aufwendungen ihres Sohnes (Berufungswerber), - im gegenständlichen Verfahren die Ausgaben für die Unterbringung der Mutter in einem Pflegeheim, die diese nicht aus ihrem eigenen Einkommen bestreiten konnte und daher der Berufungswerber als einziger Unterhaltsverpflichteter von der Behörde zur Leistung des Differenzbetrages herangezogen wurde -, als außergewöhnliche Belastung **ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes**, ist auf Grund der vorhin angeführten Bestimmungen des § 34 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht möglich. Nicht möglich deshalb, da nur Aufwendungen für

- eine eigene Behinderung oder
- die Behinderung des Ehepartners oder
- die eines Kindes

als außergewöhnliche Belastung **ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes** (siehe § 34 Abs. 6 EStG 1988) abzugsfähig sind, **nicht aber Aufwendungen**, die für eine Behinderung der Mutter entstehen. Diese Ausgaben stellen Unterhaltsleistungen dar, die unter den Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung sein können bei denen ein Selbstbehalt in Abzug zu bringen ist. Übersteigen die Aufwendungen nicht den Betrag des zumutbaren Selbstbehaltes, werden die Ausgaben nicht steuerwirksam, wie im gegenständlichen Verfahren.

Der Ansicht des Berufungswerbers, es handle sich sowohl bei seiner Mutter als auch bei ihm um den gleichen Steuertatbestand, der eine unterschiedliche Behandlung durch die Steuerbehörde nicht zulasse, ist zu erwidern, dass der Verfassungsgerichtshof in ständiger, bis in das Jahr 1959 zurückreichenden Rechtsprechung die Bestimmungen der Einkommensteuergesetze 1953, 1967, 1972 über die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen als mit der Verfassungsrechtslage in Einklang stehend befunden hat. Im zeitlichen Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 wurde die Frage der Berücksichtigung der gesetzlichen Unterhaltslasten an den Gerichtshof herangetragen und von diesem ohne weiteres Verfahren mit Beschluss abgelehnt. Lediglich die im § 34 Abs. 2 EStG 1988 normierte Wortfolge „und gleichen Familienstandes“ sowie der Absatz 7 dieses Paragraphen wurde als verfassungswidrig aufgehoben, was in der Folge zur Neuregelung der Familienbesteuerung sowie zur Neufassung des Absatz 7 führte (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer – Kommentar - § 34 EStG 1988 allgemein, Tz 2).

Es kann daher der Gesetzgeber im Rahmen der Verfassung und damit für die „Steuerbehörde“ bindend einen „gleichen Steuertatbestand“ unterschiedlich regeln. Der Gesetzgeber kann normieren, dass Aufwendungen für eine eigene Behinderung oder die Behinderung des Ehepartners bzw. eines Kindes beim Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastung ohne

Anrechnung eines Selbstbehaltes abzugsfähig sind, nicht aber Ausgaben die ein Steuerpflichtiger für eine Unterhaltsberechtigte leistet, die erst dann für den Unterhaltsverpflichteten steuerwirksam werden, wenn die Aufwendungen die Höhe des zumutbaren Selbstbehaltes übersteigen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat zu Recht die Aufwendungen des Berufungswerbers für seine Mutter nicht als außergewöhnliche Belastung **ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes** beurteilt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 21. Februar 2008