

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Pensionist. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009, die am 11. Mai 2010 elektronisch beim Finanzamt einlangte, machte er unter der Kenn-

zahl 735 (sonstige außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt) einen Betrag von 4.708,80 € an Pflegeheimkosten (Kostenbeiträge) für seinen im Jahr 1972 geborenen, behinderten Sohn A geltend.

Im Bezug habenden Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2010 wurden diese Ausgaben zwar als außergewöhnliche Belastung anerkannt; nach Abzug des Selbstbehaltes ergab sich jedoch keine steuerliche Auswirkung. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, betreffend A liege keine Behinderung vor, weshalb die tatsächlichen Kosten nicht berücksichtigt hätten werden können.

Gegen den oa. Einkommensteuerbescheid er hob der Bw. am 14. Juni 2010 Berufung ("Nachweis und Ergänzung zur Berücksichtigung meiner Kosten aus der Behinderung von Sohn A"):

A wohne seit 1. Dezember 2008 im X-Pflegezentrum in C. Der vom Bw. und seiner Gattin, D, dafür zu leistende Kostenbeitrag mache jeweils 2.354,40 € (je 196,20 € pro Monat mal zwölf) aus; daraus resultiere für das Jahr 2009 eine Summe von 4.708,40 €.

Das Gewähren von Familienbeihilfe sei dem Bw. und seiner Gattin gegenüber mit der Begründung abgelehnt worden, dass die Behinderung des A erst nach dessen 21. Lebensjahr eingetreten sei.

Der Berufung waren beigeschlossen:

- Ein (fach-)ärztliches Sachverständigengutachten betreffend A vom 1. September 2009 (S 8 Arbeitnehmerveranlagungsakt für das Jahr 2009, im Folgenden kurz: ANV-Akt). Aus diesem Gutachten geht hervor, dass A an hebephrener Schizophrenie leide; der Gesamtgrad der Behinderung betrage 100% und sei voraussichtlich mehr als drei Jahre anhaltend; A sei voraussichtlich dauernd außerstande, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen. Die Erstmanifestation der Psychose habe sich im Dezember 1994 gezeigt; die rückwirkende Anerkennung der Einschätzung des Grades der Behinderung sei auf Grund der vorgelegten, relevanten Befunde ab 1. Dezember 1994 möglich. A sei seit 1. Dezember 2008 im X-Pflegezentrum stationär untergebracht.

- Ein an den Bw. adressierter Bescheid der Bezirkshauptmannschaft E vom 16. Februar 2009, GZ. F, mit folgendem Wortlaut (S 9 f. ANV-Akt):

"[...]

Bescheid

Die Bezirkshauptmannschaft E verpflichtet Sie, auf Grund Ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht für Ihren Sohn [A] zu den Kosten der Sozialhilfe ab 01.12.2008 einen Kostenbeitrag von 196,20 € monatlich zu leisten.

[...]

Rechtsgrundlage

§§ 35 und 39 des NÖ. Sozialhilfegesetzes, LGBI. 9200.

Begründung

Das Land Niederösterreich hat Ihrem Sohn [A] Hilfe für Menschen mit besonderen Bedürfnissen bewilligt und bezahlt die Kosten für den Aufenthalt im X-Pflegezentrum in C.

Zu diesen Kosten müssen Sie im Rahmen Ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht einen Beitrag leisten. Die Bezirkshauptmannschaft E hat Ihre Einkommensverhältnisse und Sorgepflichten für eine Person erhoben. Aus Ihrem Einkommen ergibt sich eine monatliche Bemessungsgrundlage von 2.154,81 €. Ihr Kostenbeitrag wird daher ab 01.12.2008 196,20 € monatlich betragen.

[...]"

- Ein an die Gattin des Bw., D, adressierter Bescheid der Bezirkshauptmannschaft E vom 16. Februar 2009, GZ. G, mit folgendem Wortlaut (S 11 f. ANV-Akt):

"[...]

Bescheid

Die Bezirkshauptmannschaft E verpflichtet Sie, auf Grund Ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht für Ihren Sohn [A] zu den Kosten der Sozialhilfe ab 01.12.2008 einen Kostenbeitrag von 196,20 € monatlich zu leisten.

[...]

Rechtsgrundlage

§§ 35 und 39 des NÖ. Sozialhilfegesetzes, LGBI. 9200.

Begründung

Das Land Niederösterreich hat Ihrem Sohn [A] Hilfe für Menschen mit besonderen Bedürfnissen bewilligt und bezahlt die Kosten für den Aufenthalt im X-Pflegezentrum in C.

Zu diesen Kosten müssen Sie im Rahmen Ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht einen Beitrag leisten. Die Bezirkshauptmannschaft E hat Ihre Einkommensverhältnisse und Sorgepflichten für eine Person erhoben. Aus Ihrem Einkommen ergibt sich eine monatliche Bemessungsgrundlage von 1.249,23 €. Ihr Kostenbeitrag wird daher ab 01.12.2008 196,20 € monatlich betragen.

[...]"

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2010 wies das Finanzamt die Berufung des Bw. als unbegründet ab. Die Begründung enthält folgenden Wortlaut:

"Da Sie für [A] keinen Anspruch auf Familienbeihilfe haben, können die Ausgaben für das Pflegeheim nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes angesetzt werden."

In seinem Vorlageantrag vom 8. Juli 2010 verwies der Bw. auf Rz 852 ff LStR 2002 ("Behinderung von Kindern"). Diese Sonderausgabe [gemeint: außergewöhnliche Belastung] für das Jahr 2009 habe 4.708,40 € betragen und werde dem Bw. vom Land Niederösterreich als Kostenersatz für den Sohn A vorgeschrieben.

Der Grad der Behinderung des A gehe aus dem (fach-)ärztlichen Sachverständigengutachten hervor und betrage 100%. Einen Freibetrag bzw. eine monatliche Pauschale habe der Bw. nicht beansprucht, da sich diese Kosten immer wieder änderten. Kopien des Gutachtens und der Bescheide seien schon vorgelegt worden.

Der Bw. mache daher auch die tatsächlichen, mit der Behinderung in Zusammenhang stehenden Kosten geltend, die durch den Selbstbehalt nicht gekürzt würden.

Auf S 16 ANV-Akt befindet sich ein Auszug aus der Datenbank "Beihilfenverfahren" der Finanzverwaltung (AIS-DB7A, "Beihilfenverfahren-Abfrage") betreffend A, der ua. folgenden Wortlaut aufweist:

"[...]

*Zurückweis[ungs]bescheid FB ab 2/04 – abgeschlossenes Verfahren seit 1997 – RM-Frist abgelaufen – keine neue Sachentscheid[ung]
auf Grund d[es] neuerl[ichen] Gutachtens d[es] BSB v. 7.9.09 (Behind[erung] weder vor Vollend[ung] d[es] 21. LJ. eingetreten, noch während einer späteren Berufsausbild[ung] bis spätest[ens] zum 27. LJ.) (SW wurde über Zurückweis[ung] teleff[onisch] aufgeklärt)"*

Am 27. Dezember 2010 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, vom Bw. werde sowohl der ihm als auch der der Gattin vorgeschriebene Betrag als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes beantragt. Für den Sohn A werde aber keine Familienbeihilfe ausbezahlt, es liege kein Kind iSd § 106 EStG 1988 vor; der Sachverhalt werde von § 34 Abs. 6 leg. cit. nicht umfasst, sodass ein Abzug der Aufwendungen ohne Selbstbehalt nicht zulässig sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

§ 34 Abs. 1 EStG 1988, BGBl Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 818/1993, lautet:

"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."

§ 34 Abs. 6 4. bis 6. Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 lautet:

"Folgende Aufwendungen können 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) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- 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."

2. Festgestellter Sachverhalt:

Gemäß (fach-)ärztlichem Sachverständigengutachten vom 1. September 2009 leidet der im Jahr 1972 geborene Sohn des Bw., A, an hebephrener Schizophrenie. Der Gesamtgrad der Behinderung beträgt 100% und ist voraussichtlich mehr als drei Jahre anhaltend; A ist voraussichtlich dauernd außerstande, sich selbst den Unterhalt zu verschaffen. Die Erstmanifestation der Psychose war im Dezember 1994; die rückwirkende Anerkennung der Ein-

schätzung des Grades der Behinderung erfolgte ab 1. Dezember 1994. A ist seit 1. Dezember 2008 im X-Pflegezentrum in C stationär untergebracht.

Da die Behinderung des A weder vor Vollendung des 21. Lebensjahres noch während einer späteren Berufsausbildung vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist (vgl. § 2 Abs. 1 FLAG 1967), besteht für A kein Anspruch auf Familienbeihilfe (und somit auch kein Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag, der gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 an das Gewähren der Familienbeihilfe anknüpft).

Für die Unterbringung des A im X-Pflegezentrum in C wurden dem Bw. und seiner Gattin, D, mit Bescheiden der Bezirkshauptmannschaft E vom 16. Februar 2009 auf Grund von deren gesetzlicher Unterhaltpflicht gegenüber A ab dem 1. Dezember 2008 Kostenbeiträge zur Sozialhilfe von jeweils 196,20 € monatlich (i. e. jeweils 2.354,40 € jährlich) vorgeschrieben.

Vom Bw. wurde sowohl der ihm als auch der Gattin vorgeschriebene Kostenbeitrag (insgesamt 4.708,80 €) als außergewöhnliche Belastung ohne Abzug des Selbstbehaltes beantragt.

3. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die dem Bw. und seiner Gattin vorgeschriebenen Kostenbeiträge für die Unterbringung des behinderten Sohnes, A, im X-Pflegezentrum in C als außergewöhnliche Belastung mit oder ohne Abzug des Selbstbehaltes zu qualifizieren sind.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Bei der Lösung dieser Rechtsfrage kommt der Tatsache, dass für A *kein* Anspruch auf Familienbeihilfe (und somit auch *kein* Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag, der gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 mit dem Gewähren der Familienbeihilfe verbunden ist) besteht (siehe oben Punkt 2.), entscheidende Bedeutung zu, knüpfen doch die Tatbestände des § 34 Abs. 6 4. bis 6. Teilstrich EStG 1988 (siehe oben Punkt 1.) an den Bezug der erhöhten Familienbeihilfe (4. Teilstrich) bzw. des Kinderabsetzbetrages an (5. und 6. Teilstrich). Daran vermag auch § 35 Abs. 5 EStG 1988, wonach anstelle des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 leg. cit. auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes geltend gemacht werden können, nichts zu ändern, setzt doch auch diese Bestimmung den Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag voraus (§ 35 Abs. 1 3. Teilstrich EStG 1988; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 35 Anm. 3). Aus denselben Gründen geht auch der Verweis des Bw. auf Rz 852 ff LStR 2002

("Behinderung von Kindern") ins Leere, wird doch auch dort der Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag bzw. der Bezug von erhöhter Familienbeihilfe ausdrücklich vorausgesetzt (abgesehen davon stellen die LStR 2002 als Erlass keine für den Unabhängigen Finanzsenat verbindliche Rechtsquelle dar).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass - da für A kein Anspruch auf Familienbeihilfe (und somit auch kein Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag) besteht und sohin kein Kind iSd § 106 EStG 1988 vorliegt - die Anwendung des § 34 Abs. 6 leg. cit. im gegenständlichen Fall ausgeschlossen ist. Die geltend gemachten Kostenbeiträge sind daher als außergewöhnliche Belastung mit Berücksichtigung des Selbstbehaltes zu qualifizieren, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, 4. März 2011