



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/0834-W/10,
RV/0688-W/10 und RV/0689-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dkfm. Mag. Günther Wernig, 1190 Wien, Weinberggasse 85/D/39, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Mag. (FH) Werner Handler, betreffend Einkommensteuer für 2006, 2007 und 2008 im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer nach der am 7. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen hinsichtlich Einkommensteuer 2006 und 2007 werden als unbegründet abgewiesen.

Die diesbezüglichen angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 2008 wird teilweise Folge gegeben. Der diesbezügliche angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob Zahlungen für die Eltern der Bw. außergewöhnliche Belastungen (agB) iSd § 34 EStG 1988 darstellen. Weiters wurden im Rahmen der Berufungsverhandlung das Jahr 2008 betreffend zusätzliche Werbungskosten hins. Fortbildung sowie Literatur geltend gemacht.

Die Zahlungen für die Mutter und den Vater von jeweils € 6.000,00, daher in Summe € 12.000,00 p.a., wurden vom FA nicht als agB iSd § 34 EStG 1988 idgF anerkannt.

Ad Unterstützung der mittellosen Eltern:

Der Einkommensteuerbescheid wurde 2006 sowie 2007 (mit Hinweis auf die Begründung im Jahr 2006) dahingehend begründet, dass die Unterstützung der mittellosen Mutter (Eltern) der Bw. iHv € 12.000,00 steuerlich nicht anerkannt werden kann (§ 35 Abs. 7 Z 4 EStG 1988).

Weiters wurde auf die Berufungsentscheidung vom 7.2.2001 in der Begründung hins. des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 (der Bw.) hingewiesen.

Im Bescheid für das Jahr 2008 wurde auf die Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden 2006 und 2007 (vgl. auch Vorlage der Berufung des Finanzamtes an den UFS) sowie auf die Berufungsentscheidung vom 7.2.2001 verwiesen, in der unter anderem ausgeführt wird, dass § 34 Abs. 7 EStG als lex specialis die generelle Norm des § 34 Abs. 1 EStG verdränge.

Die Bw. begehrte im Jahr 2006 geleistete Zahlungen als außergewöhnliche (a.g.) Belastungen im Sinne des § 34 (1) bis (5) EStG wie folgt:

a)	lt. EDV-Ziffer 730: ESt-Erkl. 2006	€	3.140,47
b)	lt. EDV-Ziffer 735: ESt-Erkl. 2006	€	12.000,00
	somit insgesamt	€	15.140,47

Die diesbezüglichen Zahlungsquittungen wurden dem Finanzamt vorgelegt.

In der diesbezüglichen Berufung hinsichtlich Einkommensteuer (ESt) 2006 führte die Bw. aus:

Im angefochtenen Bescheid seien lediglich die a.o. Belastungen lt. EDV-Ziffer 730 (€ 3.140,47) anerkannt worden.

Nicht anerkannt worden seien die von der Bw. 2006 geleisteten Unterhaltszahlungen für die vorübergehend bei ihr lebenden mittellosen, kranken Eltern, Mutter (geb. xx.xx.1939) und Vater (geb. yy.yy.1931) mit jeweils € 6.000,00, d.s. gesamt (EDV-Ziffer 735) € 12.000,00.

(Angemerkt wird seitens des UFS, dass die von der Bw. geltend gemachten diesbezüglichen Beträge von € 12.000,00 p.a. in allen Berufungsjahren gleich hoch sind.)

Die Abzugsfähigkeit des Betrages von € 12.000,00 als a.g. Belastung im Sinne des § 34 (1) bis (5) EStG sei aus folgenden Gründen gegeben:

1) § 34 EStG 1988 räume dem unbeschränkt Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf

Abzug außergewöhnlicher Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens nach der im § 2 Abs. 2 erster Satz vorgegebenen Reihung ein, wenn folgende im Gesetz aufgezählten Voraussetzungen sämtlich und gleichzeitig erfüllt seien:

1. dem Steuerpflichtigen erwachsene Aufwendungen, 2. die Außergewöhnlichkeit dieser Aufwendungen, 2. die Zwangsläufigkeit derselben und 4. die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (VwGH 18.2.1999 GZ 98/15/0036).

Die vom Gesetzgeber geforderten Kriterien lt. § 34 (1), (2), (3) und (4) seien gegeben.

2) Zu dem vom Gesetzgeber verlangten Erfordernis der „AUSSERGEWÖHNLICHKEIT“ wies die Bw. auf EStG Band III Kommentar von Dr. Werner Doralt Stand 1. Juli 2007 TZ 29 bis TZ 32 hin.

3) Im gegenständlichen Fall liege ZWANGSLÄUFIGKEIT aus folgenden Gründen vor:

a) Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen:

Die bei der Bw. in Wien lebenden Eltern (ordentlicher Wohnsitz im Kriegsland Land1) seien mittellos und würden von der Bw. erhalten.

Die Eltern der Bw. würden von der Republik Österreich bzw. anderen öffentlichen bzw. gemeinnützigen Stellen keinerlei Unterstützung (kein Pflegegeld, keine Sozialhilfe, keine anderwärtigen Sozialzuwendungen) beziehen.

b) gem. RZ 829 Lohnsteuerrichtlinienkommentar neuesten Standes bearbeitet von Regierungsrat Josef Hofbauer sei hinsichtlich des Vorliegens der Zwangsläufigkeit ein objektiver Maßstab anzulegen.

Objektiv gesehen könnten im Kriegsland Land1 Menschen nicht ohne großem Risiko für Leib und Leben leben; daher die vorübergehende Unterstützung durch die Bw.

c) Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen – gem. RZ 831

Lohnsteuerrichtlinienkommentar neuesten Standes bearbeitet von Regierungsrat Josef Hofbauer: Nach dem von der Bw. gemäß dem Fachbuch „Interpretation und Anwendung der Steuergesetze“ Univ.-Doz. Dr. Wolfgang Gassner, ORAC Verlag Wien 1972 vorgenommenen Analogieschluss, könne der Schutz vor den Einwirkungen des Land1-Krieges mit Krankheitskosten verglichen werden.

Nach diesem Analogieschluss lägen gegenständlich Zahlungen für Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen vor (VwGH 23. Mai 1996, Zahl 95/15/0018).

4) Zwangsläufigkeit aus „Sittlichen Gründen“

Das in RZ 832 des Lohnsteuerrichtlinienkommentars zu § 34 EStG festgelegte Erfordernis der „Sittlichen Gründe“ sei gegenständlich gegeben, da die dargestellten Zahlungen an nahe Angehörige (Eltern) geleistet worden seien.

Rechtlich zusammenfassend sei nach Ansicht der Bw. daher der in Wissenschaft und Lehre zulässige „Analogieschluss“ zur Interpretation von Abgabengesetzen hinsichtlich des § 34 EStG nicht ausgeschlossen.

Daher seien die Kosten für „Schutz zur Abwehr von Schäden für Leib und Leben“ mit „Krankheitskosten“ durchaus gleichzusetzen.

Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Mutter der Bw. sich in Österreich einer Knieoperation unterziehen habe müssen; bei ihrem Vater stehe eine Knieoperation in Österreich bevor.

Die Bw. wurde **seitens des Finanzamtes** in einem **Vorhalt** ersucht, die Mittellosigkeit Ihrer Eltern nachzuweisen, sowie etwaige Belege für Krankheitskosten (Arzt-, Krankenhausrechnungen etc.) vorzulegen.

Im Zuge der **Vorhaltsbeantwortung** wurden hinsichtlich des vom FA verlangten Nachweises der Mittellosigkeit der Eltern der Bw. eine Bestätigung des Vaters vom 27. März 2008 sowie eine Bestätigung der Mutter der Bw. vom 27. März 2008 vorgelegt.

Hinsichtlich der Krankheitskosten legte die Bw. eine Aufenthaltsbestätigung von einem Wr. Krankenhaus für ihre Mutter (20.9.-22.9.2004) sowie betreffend ihres Vaters einen Einweisungsschein in ein Wiener Orthopädischen Spital vom 24.1.2008 vor (wegen einer Knieoperation).

Die Bw. zahle nach wie vor laufend die Beiträge der WrGKK für ihre Eltern – freiwillige Krankenversicherung (KV) mtl. € 78,03 (in 2007), geringfügige Erhöhung im Jahr 2008. Mit dieser Zahlung seien die Eltern bei der WrGKK krankenversichert, sowie daher die Arztkosten in Österreich teilweise gedeckt.

Die Bestätigung des Vaters der Bw. lautet wie folgt:

„Seit unserer Flucht im Jahr 2001 aus dem Land1 leben meine Frau und ich als vorübergehende Immigranten bei meiner Tochter. Ich bin völlig mittellos, damit ich überleben und leben kann bin ich vollkommen auf die finanzielle Unterstützung meiner Tochter angewiesen, ich war im Land1 selbständig und bekomme keine Rente.“

Die Bestätigung der Mutter der Bw. ist grundsätzlich gleichlautend und beinhaltet hinsichtlich der Mittellosigkeit lediglich den anderslautenden Passus, dass sie im Land1 Hausfrau gewesen und von ihrem Mann finanziell unterstützt worden sei.

Ad Einkommensteuer (ESt) 2007:

Gegen den **Einkommensteuerbescheid 2007 erhob die Bw. Berufung** und begehrte außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 (1) bis (5) EStG wie folgt:

Zu EDV-Ziffer 735: Hinsichtlich der rechtlichen Begründung dieser Zahlungen verwies die Bw. auf ihre bereits o.a. Berufung gegen den ESt-Bescheid 2006.

Die Berufungsbegründung der Bw. hins. der berufungsähnigen Punkte lautete in allen berufungsähnigen Jahren folgendermaßen:

Ordentlicher Wohnsitz ihrer Eltern sei das Kriegsgebiet Land1, aus Sicherheitsüberlegungen und zur Abwendung von Gesundheitsschäden sei vorübergehend Österreich als Wohnsitz gewählt worden.

Seitens der Rep. Österreich sei eine 10-jährige Aufenthaltsgenehmigung (wegen Familienzusammenführung) gewährt worden.

Bei der Erstellung der ESt-Erkl. 2007 sei der Bw. folgender Irrtum unterlaufen: Die Zahnbehandlungskosten lt. Anlagen 4 und 5 zur ESt-Erkl. 2007 mit € 1.901,00 (EDV-Ziffer 730) betrafen eine Zahlung im Jahr 2006. Die Geltendmachung in 2007 sei daher ein Irrtum gewesen.

Die Bw. begehrte demgemäß nach Richtigstellung des erklärten Betrages die Anerkennung der o.a. Belastungen im Sinne des § 34 (1) bis (5) EStG:

a)	lt. EDV-Ziffer 730: ESt-Erkl. 2007	€	956,36
b)	lt. EDV-Ziffer 735: ESt-Erkl. 2007	€	12.000,00
	somit insgesamt	€	12.956,36

Diese € 12.956,36 wurden nicht gewährt (s. Ergänzung zur Berufung; HA (Hauptakt) BI. 25/2007 sowie Berufung, HA BI. 23/2007).

2008 begehrte die Bw. folgende außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 (1) bis (5) EStG:

a)	lt. EDV-Ziffer 730: ESt-Erkl. 2008	€	1.000,80
b)	lt. EDV-Ziffer 735: ESt-Erkl. 2008	€	12.000,00
	somit insgesamt	€	13.000,80

Diese wurden nicht gewährt (siehe beiliegende Kopien Anlagen 1 und 2 zu E1 f 2008).

Zu EDV-Ziffer 730: Es handelt sich hierbei um Krankheitskosten.

Zu EDV-Ziffer 735: Hinsichtlich der rechtlichen Begründung dieser Zahlungen verwies die Bw. auf ihre oben bereits angeführten Berufungen hins. ESt-Bescheid 2006 sowie 2007.

EDV-Ziffer 730

Zahlungen GKK-Beiträge für die kranke und mittellose Mutter der Bw. € 83,40 x 12	€ 1.000,80
---	------------

In der am 7. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass § 34 Abs. 7 Ziffer 4 EStG 1988 seiner Ansicht nach nicht mehr zeitgemäß sei.

Weiters wurde von der Bw. vorgebracht, dass die Eltern der Bw. bereits seit dem Jahr 2000 in Österreich wohnen, jedoch die nunmehr beantragten außergewöhnlichen Belastungen erst ab dem Jahr 2006 geltend gemacht worden seien.

Die Bw. gibt im Zuge der Berufungsverhandlung eine berichtigte Einkommensteuererklärung **für 2008** einschließlich der Belege hinsichtlich der **zusätzlich beantragten Werbungskosten** ab.

Zusätzlich beantragt werden nunmehr folgende Werbungskosten:

Literatur in Höhe von € 223,35

Fortbildung in Höhe von € 1.251,60

Hinsichtlich der zusätzlich beantragten Werbungskosten gibt der Finanzamtsvertreter nach Einsichtnahme in die Belegsammlung hinsichtlich sowohl der ursprünglich beantragten Werbungskosten als auch in die Belegsammlung hinsichtlich der neu beantragten Werbungskosten an, dass es betreffend die im Zuge der Berufungsverhandlung zusätzlich beantragten Werbungskosten keine Einwendungen seitens des Finanzamtes gäbe.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Ad Beträge von insgesamt € 12.000,00 p.a. für die Eltern (€ 6.000,00 p.a. jeweils für den Vater und für die Mutter der Bw.):

§ 34. (1) 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.

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

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

(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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

höchstens 7.300 Euro / 100.000 S	6%
mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro / 200.000 S	8%
mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro / 500.000 S	10%
mehr als 36.400 Euro / 500.000 S	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt:

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 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.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 abgegolten.

3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

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 (vgl. Kommentar Einkommensteuer, Wiesner u.a. 10. Aufl, Std 1.6.2009, Verlag Manz, online).

§ 34 Abs 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF besagt als generelle Norm, wann Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.

Danach 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:

§ 34 Abs 7 EStG 1988 idgF normiert eigene Vorschriften bezüglich der Unterhaltszahlungen (lex specialis).

Nach § 34 Abs 7 Z 4 leg.cit. sind Unterhaltszahlungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Als außergewöhnliche Belastung sind folglich nur jene Unterhaltsleistungen abzugsfähig, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Als Beispiel für abzugsfähige Aufwendungen erwähnen die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (621 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. Gesetzgebungsperiode Seite 84) Krankheitskosten, da in einem solchen Fall beim Unterhaltsberechtigten selbst – würde er die Kosten tragen – die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung vorlägen.

Jene Zahlungen an die Eltern iHv € 12.000,00 sind demnach Unterhaltsleistungen an mittellose Angehörige und sind nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Unter diese Einschränkung fallen nicht nur Leistungen des gesetzlichen Unterhalts, sondern auch Unterhaltsleistungen aus sittlichen Gründen.

Die Bw. bringt vor, dass es sich im gegenständlichen Verfahren um keine Unterhaltsleistungen handle, sondern um Unterstützungszahlungen. Da die Bw. jedoch in den Berufsjahren einen gleichbleibenden Betrag für ihren Vater und ihre Mutter als Aufwendungen (jeweils € 6.000,00 p.a. gleichbleibend) beantragt, handelt es sich offensichtlich um Unterhaltszahlungen.

Aus diesem Grund ist Abs 7 leg.cit. anzuwenden, der als lex specialis die generelle Norm des Abs 1 leg.cit. verdrängt. Daher sind die Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Ad Zi. 730 der ESt-Erklärungen: außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt:

Die beantragten

It. EDV-Ziffer 730: ESt-Erkl. 2007	€	956,36
It. EDV-Ziffer 730 ESt-Erkl. 2008	€	1.000,80

liegen in den Jahren 2007 und 2008 weit unter dem jeweiligen Selbstbehalt iSd

§ 34 EStG 1988 idgF (2007: € 6.269,02; 2008: € 5.582,65) und sind daher nicht anzuerkennen.

Angemerkt wird, dass im Jahr 2006 der Betrag hins. EDV-Ziffer 730 lt ESt-Erklärung 2006 iHv € 3.140,47 nicht strittig ist (s Berufung hins. ESt-Bescheid 2006 v. 14.2.2008, Bl. 24/2006 Hauptakt[HA]).

§ 34 Abs. 7 EStG, der als lex specialis die generelle Norm des § 34 Abs. 1 EStG verdrängt, ist anzuwenden (*§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 [Jakom, 10. Aufl., S 1278]*).

Hinsichtlich agB sind die Berufungen hinsichtlich aller anhängigen Berufsjahre aus angeführten Gründen abzuweisen.

Ad Einkommensteuerbescheid 2008:

§ 16 (1) EStG 1988 Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (Wiesner u.a., Online-Kommentar, Std. 31.12.2008, Manz-Verlag).

Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Berufsausübung eingesetzt werden bzw deren Anschaffung im Wesentlichen durch eine auf Einkünftezielung gerichtete Tätigkeit veranlasst worden ist (Anm. 93, Wiesner a.a.O.).

Aus- und Fortbildungsmaßnahmen sind als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie iZm der vom StPfl ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit stehen oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme darstellen (Anm 132 Wiesner a.a.O.).

Da die gesetzlich geforderten Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug hinsichtlich der im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung (zusätzlich zu den in der ursprünglichen Einkommensteuererklärung beantragten Werbungskosten) o.a. begehrten Werbungskosten erfüllt sind, sind diese zusätzlichen Werbungskosten hinsichtlich Fachliteratur und Fortbildung iSd § 16 EStG 1988 idgF anzuerkennen.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. Juni 2010