

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 17. Dezember 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch gmc-unitreu Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vertreten durch AD Eva-Maria Biro, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 wird Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2000 wird für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. erlitt auf Grund einer fehlerhaften ärztlichen Betreuung bei der Geburt eine cerebrale Läsion, die zu einer schweren psychomotorischen Behinderung geführt hat. Sie bedarf deshalb einer ständigen Aufsicht und Pflege.

Am 12. Mai 2000 überreichte der damalige steuerliche Vertreter dem Finanzamt einen an ihn gerichteten Brief des Kurators der Bw. vom 8. Februar 2000, in dem dieser diesem den Auftrag erteilte, alles notwendige für eine korrekte steuerliche Behandlung der Zahlungen der Versicherung (des behandelnden Spitals) und des Pflegegeldes zu unternehmen und die Situation der Bw. wie folgt darstellte:

Auf Grund des Versäumungsurteiles vom 4. Oktober 1995 sei das behandelnde Spital verpflichtet, den Mehraufwand an Pflege und medizinischer Betreuung jeweils konkret, so wie er anfiel, zu ersetzen. Die Bw. benötige grundsätzlich eine tägliche Betreuung im Ausmaß von 24 Stunden, sie akzeptiere nur die Mutter bzw. fallweise die Großmutter als Bezugspersonen. Daher sei beschlossen worden, dass die Mutter nicht mehr arbeite und ihre gesamte Zeit (18 Stunden pro Tag, 365 Tage im Jahr) dem Kind widme. Um dies zu ermöglichen, sei mit der Versicherung des Spitals namens des Kindes die Überlassung eines entsprechenden Betrages an die Mutter vereinbart worden.

Im Zusammenhang mit der Klagsführung sei im Jahre 1995 darüber Einverständnis erzielt worden, dass für die ersten drei Lebensjahre ein Betrag in Höhe von ATS 300.000,-- für diesen Mehraufwand dem Kind und damit der Mutter von der Versicherung bezahlt werde. Zur Vereinfachung der Abrechnung erfolge die Überweisung der Versicherung direkt an die Mutter. Diese Kosten für die monatliche Betreuung des Kindes seien bis Juni 1999 mit monatlich ATS 8.000,-- angenommen und bezahlt worden. Bei Berechnung dieses Betrages sei berücksichtigt worden, dass das Kind bis zum 30. November 1997 ATS 7.710,-- und ab dem 1. Dezember 1997 ATS 10.766,-- an Pflegegeld erhalten habe.

Es sei vereinbart, dass sich bei einer Erhöhung des Pflegegeldes der Schadenersatz für die laufende Pflege und Betreuung des Kindes im gleichen Ausmaß verringere, da die Versicherung grundsätzlich der Gemeinde Wien gegenüber zum Ersatz des Pflegegeldes nach den entsprechenden Vorschriften verpflichtet sei.

Da das Kind nunmehr älter sei und die Pflege somit umfangreicher geworden sei, sei vereinbart worden, dass ab dem 1. Juli 1999 monatlich ATS 40.000,-- abzüglich des Pflegegeldes in Höhe von ATS 10.766,-- und somit tatsächlich ATS 29.234,-- bezahlt werden würden.

Weiters habe das Magistrat der Stadt Wien die Überweisung des Pflegegeldes zwischenzeitlich rechtswidrig eingestellt. Dagegen sei Klage erhoben und auch rechtskräftig gewonnen worden. Die Versicherung habe in dieser Zeit den o. a. Gesamtbetrag überwiesen.

Für Fahrtkosten seien monatlich ATS 4.000,-- bezahlt worden. Dieser Betrag sei dem Vater der Mutter der Bw. überlassen worden, da dieser als einziger in der Familie Fahrzeug und Führerschein besitze. Die Mutter der Bw. sei bei der Wiener Gebietskrankenkasse selbst versichert.

Der steuerliche Vertreter der Bw. gab dem Finanzamt mit Schreiben vom 1. September 2000 u. a. bekannt, dass dieser seines Erachtens nach, eine steuerfreie Mehrbedarfsrente zufließe. Die Weitergabe von Beträgen an die Mutter und den Großvater seien durch Ausgaben neutralisiert bzw. führten im Hinblick auf den Tagesmüttererlass zu keinen Einnahmen. Weiters wurden dem Finanzamt mit gleichem Datum folgende, die Bw. bzw. deren Situation betreffende Unterlagen übermittelt:

- die an das LG für ZRS Wien gerichtete Klage der Bw. gegen das bei der Geburt behandelnde Spital vom 16. Juni 1995 in der das Urteil, der Klägerin alle kausalen Folgeschäden aus der Geburt vom 23. Juni 1992 zu ersetzen sowie weiters der klagenden Partei den Betrag von ATS 420.000,-- zu bezahlen, beantragt wurden
- einen an den Kurator der Bw. gerichteten Brief der Versicherung des behandelnden Spitals vom 4. Juli 1995, der u. a. einen Vergleichsvorschlag betreffend die o. a. Summe in Höhe von ATS 300.000,-- enthielt
- einen vom Kurator an die Mutter der Bw. an gerichteten Brief vom 30. August 1995 in dem dieser u. a. mitgeteilt wurde, dass die Versicherung für die in den ersten drei Lebensjahren entstandenen Pflegeaufwendungen einen Ersatz von ATS 300.000,-- geleistet habe sowie dass Schmerzengeld im Ausmaß von ATS 1.200.000,-- entsprechend den Weisungen des Gerichtes angelegt worden sei
- das Versäumungsurteil des LG für ZRS Wien vom 4. Oktober 1995 in dem das behandelnde Spital schuldig erkannt wurde, der Bw. alle kausalen Folgeschäden aus der Geburt vom 23. Juni 1992 zu ersetzen
- einen am 4. Juni 1996 an die Versicherung des behandelnden Spitals gerichteten Brief des Kurators der Bw. in dem dieser unter Darstellung der Situation der Bw. der Versicherung bekanntgab, dass er seiner Mandantin sowie dem Gericht empfehlen werde, dass ab dem

vierten Lebensjahr der Bw. monatliche Kosten für deren Betreuung in Höhe von ATS 18.000,-- sowie monatliche Fahrtkosten in Höhe von ATS 3.750,-- angemessen seien

- den Beschluss des Bezirksgerichtes Liesing vom 26. Juli 1996, in dem der zwischen dem Kurator der Bw. und der Versicherung abgeschlossene Vergleich, für die Dauer des 4. und 5. Lebensjahres der Bw. Pflegekosten in monatlicher Höhe von ATS 8.000,-- sowie Fahrtkosten in monatlicher Höhe von ATS 4.000,--, zu tragen, pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurde
- den Bescheid der MA 12 vom 28. Mai 1998 in dem festgestellt wurde, dass der Bw. ab dem 1. Dezember 1997 das Pflegegeld der Stufe 5, das monatlich ATS 10.766,-- betrage, zustehe. In der diesbezüglichen Begründung wurde u. a. ausgeführt, dass bei der Bw. laut amtsärztlichem Gutachten vom 16. Jänner 1998 ein Pflegebedarf von monatlich mehr als 180 Stunden vorliege weshalb eine dauernde Bereitschaft einer Pflegeperson erforderlich sei. Aus dieser Begründung geht weiters hervor, dass der Bw. mit Bescheid vom 16. November 1995 Pflegegeld der Stufe 4 in Höhe von ATS 7.710,-- ab dem 1. Juni 1995 gewährt wurde
- einen von der Versicherung des behandelnden Spitals an den Kurator gerichteten Brief vom 1. Juni 1999 in dem diese bekanntgab, dass diese der Erhöhung des Pflegeaufwandes auf ATS 40.000,-- ab Wirksamkeit Juli 1999 zustimme
- einen von der MA 12 an die Bw. gerichteten Brief vom 10. Februar 2000, in dem der Magistrat der Stadt Wien der Bw. u. a. mitteilte, dass auf Grund des Urteiles des Arbeits- und Sozialgerichtes Wien vom 13. Juli 1999 festgestellt worden sei, dass auf das mit Bescheid vom 28. Mai 1998 gewährte Pflegegeld die Leistungen der Versicherung in Höhe von ATS 53.690,-- nicht anzurechnen seien und dass insgesamt ATS 247.478,-- zur Anweisung gelangten
- einen vom Kurator der Bw. an die Versicherung gerichteten Brief vom 23. Februar 2000 in dem dieser der Versicherung mitteilte, dass der Mutter der Bw. auf Grund der Abrechnung vom 10. Februar 2000 über das seit Juni 1998 einbehaltene Pflegegeld nunmehr ATS 247.478,-- überwiesen worden seien und dass ab inklusive Mai 2000 nur der Betrag, der der eigentlichen Vereinbarung entspreche, an die Mutter zu überweisen sei was zur Folge habe, dass die Versicherung ihre monatliche Überweisung um ATS 10.766,-- verringern könne
- einen Erlass des BMF betreffend Schätzungsrichtlinien für die Berücksichtigung von Betriebsausgaben und Werbungskosten bei Tagesmüttern.

Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass aus den o. a. Schriftstücken hervorgeht, dass die monatlichen Leistungen der Versicherung der Bw. jene Mehraufwendungen aus dem

Titel ihrer Behinderung ersetzen, die die Summe der pflegebedingten Geldleistungen der Stadt Wien übersteigen.

Das Finanzamt erteilte der Bw. hinsichtlich ihrer in den o. a. Schreiben bzw. Dokumenten dargelegten finanziellen Situation folgende Auskunft die es als nicht rechtsmittelfähig bezeichnete:

Landes- und Bundespflegegeld stellten beim Empfänger keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sondern eine nichtsteuerbare Transferleistung dar. Pflege im Familienverband sei auf Grund der persönlichen Nahebeziehung sowie einer sittlichen Verpflichtung veranlasst. Die Pflegetätigkeit sei daher als Liebhaberei einzustufen, deshalb führte die Weitergabe von Pflegegeld an nahe Angehörige bei diesen zu keinen Einkünften.

Auf Grund des Versäumungsurteiles vom 4. Oktober 1995 sei das bei der Geburt behandelnde Spital verpflichtet, der Bw. alle kausalen Folgeschäden an Pflege und Mehraufwand zu ersetzen. Darunter fielen auch sämtliche jeweils einzeln zu belegenden Aufwendungen für zusätzliche Spitalsbehandlungen. Schadenersatz sei steuerpflichtig. Gemäß der Bestimmung des § 29 Z 1 EStG 1988 fielen unter wiederkehrende Bezüge auch Schadenersatz- und Unfallrenten, einschließlich des in Rentenform gezahlten Schmerzengeldes sowie Einnahmen aus sonstigen dauernden Lasten, z. B. die aus einem besonderen Verpflichtungsgrund übernommenen Kosten der unheilbaren Krankheit eines anderen.

Werbungskosten zum Erwerb, Erhalt und Sicherung von Einnahmen seien im Zusammenhang mit Pflegegeld und Schadenersatz begrifflich nicht möglich.

Eine außergewöhnliche Belastung könne bei erhöhter Familienbeihilfe nur vermindert um das Pflegegeld geltend gemacht werden. Eine solche komme daher im gegenständlichen Fall nicht zum Tragen, da diese mit ATS 3.600,-- monatlich begrenzt sei und das Pflegegeld wesentlich höher sei. Außerdem würden auf Grund des Versäumungsurteiles alle tatsächlichen Aufwendungen ersetzt.

Hinsichtlich der Zahlung der erwähnten ATS 300.000,-- sowie der monatlich vergüteten Fahrtkosten von ATS 4.000,-- könne wahlweise wie folgt vorgegangen werden:

Variante 1: § 29 EStG 1988 – Einkünfte bei der Bw.

Variante 2: § 29 EStG 1988 – Einkünfte bei der Bw. und infolge sofortiger Weitergabe an die Mutter gleichzeitig Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988, dann aber Erfassung bei der Bw. gem § 32 i. V. m. § 25 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Laut Brief des Kurators vom 30. August 1995 an die Bw. müsse die gegnerische Versicherung den Betrag bezahlen, der ein entsprechendes Nettoeinkommen sichere. Daher würden auch allfällige Steuern voll ersetzt werden. Die Versicherungszahlungen der Mutter an die WGK seien daher ebenfalls Bestandteil der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, könnten aber als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Im Hinblick auf diese Auskunft forderte das Finanzamt die Bw. auf, sämtliche Steuererklärungen für die Bw. und deren Mutter vorzulegen. Diese seien auf Grund des Zuflusses aller bisher erhaltenen Beträge zu erstellen. Da aus dem o. a. Brief hervorgehe, dass vom restlichen Schmerzengeld den Weisungen des Gerichts entsprechend Wertpapiere im Nominale von ATS 1,200.000,-- gekauft worden seien und der Restbetrag auf ein gebundenes Sparbuch gelegt worden sei, werde um Mitteilung gebeten, wie hoch der auf einem gebundenen Sparbuch deponierte Restbetrag gewesen sei, von wem für wen und an wen dieser bezahlt worden sei, wann das Sparbuch tatsächlich eröffnet worden sei und ob es seine Richtigkeit habe, dass erstmals für das Jahr 1997 eine ESt-Erklärung für die Bw. vorgelegt worden sei oder ob bereits vor diesem Jahr Beträge zugeflossen seien.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens brachte der Vertreter der Bw. die Einkommensteuererklärungen betreffend der Jahre 1995 bis 1999 bei und gab u. a. bekannt, dass die Bw. vollständig auf fremde Hilfe angewiesen sei, da diese weder in der Lage sei, zu gehen, noch zu stehen noch zu sitzen. Außerdem könne sich die Bw. weder zielgerichtet bewegen noch verbal ausdrücken. Weiters führte der Vertreter der Bw. in diesem Schreiben vom 11. Juli 2001 aus, dass nach seiner Ansicht Schadenersatz nur dann steuerpflichtig sei, wenn dieser für einen Schaden im Zusammenhang mit einer Einkunftsart oder in Rentenform geleistet werde. Somit scheide der Abgeltungsbetrag von ATS 300.000,-- aus dem Jahre 1995 aus der Steuerpflicht aus, da dieser den Pflegeaufwand ab der Geburt im Juni 1999 bis Juli 1995 pauschal abfinde.

Zu den wiederkehrenden Zahlungen ab Juli 1995 (Abgeltung des Pflegeaufwandes und Fahrtkostenersatz) sei generell festzustellen, dass diese Zahlungen der Bw. in Rentenform zugeflossen und daher bei ihr steuerpflichtig seien. Allerdings stünden diesen steuerpflichtigen Einnahmen außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 EStG 1988 aus dem Titel des Pflegeaufwandes und der Fahrtkosten in gleicher Höhe gegenüber, die gemäß § 34 Abs 6 EStG ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes aber unter Berücksichtigung des tatsächlichen Pflegegeldes abgezogen werden könnten.

Die Zwangsläufigkeit der Ausgaben ergebe sich schon daraus, dass die Versicherungszahlungen nur für Mehraufwendungen aus dem Titel ihrer bei der Geburt erlittenen Verletzung geleistet werden würden.

Betreffend die an die nahen Angehörigen für deren Pflegetätigkeit geleisteten Zahlungen wies die Bw. auf den Erlass des BMF vom 29. April 1994, k 07 0801/2-IV/7/94, gemäß dem die Weitergabe von Pflegegeld an nahe Angehörige bei diesen zu keinen Einkünften führte, hin. Somit seien für die Mutter bzw. den Großvater der Bw. keine Steuererklärungen abzugeben.

Das Finanzamt erließ am 17. Jänner 2002 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1999, wobei es hinsichtlich der Jahre 1996, 1997 und 1998 die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO wiederaufnahm und im Jahre 1995 ein Einkommen in Höhe von ATS 370.362,--, im Jahre 1996 ein solches in Höhe von ATS 142.362,--, im Jahre 1997 ein Einkommen in Höhe von ATS 131.781, im Jahre 1998 ein solches in Höhe von ATS 113.577,-- und im Jahre 1999 ein Einkommen in Höhe von ATS 311.235,--, ermittelte. Von der erkennenden Behörde wird betreffend die Erstbescheide der Jahre 1996 bis 1998 angemerkt, dass es sich dabei um Erstattungsbescheide hinsichtlich der in diesen Jahren geleisteten Kapitalertragsteuer handelte.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Schadenersatz in Höhe von ATS 300.000,--, der der Bw. für die ersten drei Lebensjahre zuerkannt worden sei, steuerpflichtig sei. Die im Jahre 1995 erklärten Einkünfte in Höhe von ATS 72.000,-- seien daher um ATS 300.000,-- erhöht worden. Weiters stünden die in den Steuererklärungen 1995 bis 1999 geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen nicht zu, weil auf Grund des Versäumungsurteiles alle anfallenden Belastungen zu ersetzen seien.

In der Berufung gegen die o. a. Bescheide brachte die Bw. u. a. vor, dass ein Schadenersatz für körperliche Schäden nur in Rentenform zu einer Steuerpflicht führen könne. Da dieser Betrag im Jahre 1995 in einem zugeflossen sei, sei er nicht unter die Einkunftsarten zu subsumieren und daher nicht steuerbar. Da es sich bei der Ersatzleistung der Versicherung denkmöglich nur um solche für notwendige Aufwendungen handeln könne, könnte der Zufluss unter Umständen als wiederkehrender Bezug steuerpflichtig sein. Wie aber bereits aus der Legaldefinition des § 34 EStG 1988 hervorgehe, ändere dies allerdings nichts am Charakter der vergüteten notwendigen Ausgaben als außergewöhnliche Belastung. Für den Fall der Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die zweite Instanz beantragte die Bw. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 26. Juni 2002 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 in dem es ein Einkommen in Höhe von ATS 401.989,-- ermittelte, gemäß § 200 Abs 1 BAO auf Grund des nicht beendeten, die Vorjahre betreffenden Rechtsmittelverfahrens, vorläufig.

In der Berufung gegen diesen Bescheid verwies die Bw. auf die identische Situation bei den Veranlagungen der Vorjahre und auf ihr diesbezügliches Vorbringen. Die Zwangsläufigkeit der Ausgaben ergäbe sich bereits daraus, dass die Versicherungszahlungen nur für die Mehraufwendungen aus dem Titel ihrer bei der Geburt erlittenen Verletzung geleistet werden würden. Die Bw. beantragte für den Fall der Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die zweite Instanz ebenfalls die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 22. April 2003 bevollmächtigte die Bw., nachdem dem ursprünglichen steuerlichen Vertreter die diesbezügliche Vollmacht entzogen worden war, einen neuen Vertreter mit der Wahrnehmung ihrer steuerlichen Angelegenheiten.

Dieser führte in einer Berufungsergänzung u. a. aus, dass die in den Jahren 1995 bis 2001 erhaltenen Schadenersatzzahlungen auf die speziellen Bedürfnisse und die tatsächlichen Kosten der Bw. angepasst worden seien und daher eine Abgeltung für den monatlich neu entstandenen Schaden darstellten. Daher handelte es sich bei diesen Zahlungen der Versicherung nicht um einen einmal festgelegten Schadenersatz sondern um den Ausgleich des monatlich, in unterschiedlicher Höhe den tatsächlichen Kosten entsprechenden, neu entstandenen Schadens. Da solche Einmalzahlungen nicht unter die Einkunftsarten des EStG 1988 fielen, seien diese steuerfrei.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass die Besteuerung der Leistungsfähigkeit zu den wesentlichen Merkmalen der Einkommensteuer zähle. Im Falle der Bw. liege aber im Rahmen der Schadenersatzleistungen keine Schaffung von Leistungsfähigkeit vor, da dieser in gleicher Höhe Aufwendungen entstünden und nur dieser Mehrbedarf von den Zahlungen der Versicherung abgedeckt werde. Solche Zahlungen unterliegen nicht der Steuerpflicht. Der BFH komme in einem Erkenntnis zum gleichen Ergebnis.

Weiters wurde auf den o. a. Erlass des BMF betreffend der steuerlichen Behandlung von Pflegetätigkeiten verwiesen.

Schlussendlich wurde ausgeführt, dass die entstehenden Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, die in gleicher Höhe wie die Zahlungen entstünden, nach Abzug des Pflegegeldes als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien, weshalb es aus dieser Sicht ebenfalls zu keiner Steuerpflicht der Schadenersatzleistungen kommen könne.

Die erkennende Behörde erließ am 10. Oktober 2003 einen Vorhalt in dem es die Bw. aufforderte, die genaue Höhe der in den Jahren 1995 bis 2000 bezogenen Gelder für jedes Jahr einzeln bekannt zu geben und nach auszahlenden Stellen aufzugliedern.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab die Bw. bekannt, folgende Zahlungen erhalten zu haben:

1995: Pflegeaufwand in Höhe von ATS 372.000,-- (ATS 300.000,-- Einmalzahlung für die Zeit von Juni 1992 bis Juli 1995, ATS 48.000,-- für den Pflegeaufwand von Juli 1995 bis Dezember und ATS 24.000,-- Fahrtkostenersatz für diesen Zeitraum) von der Versicherung sowie ATS 46.260,-- Pflegegeld der Stadt Wien

1996: Pflegeaufwand in Höhe von ATS 144.000,-- (Pflegeaufwand ATS 96.000,--, Fahrtkostenersatz ATS 48.000,--) sowie ATS 92.520,-- Pflegegeld der Stadt Wien

1997: Pflegeaufwand in Höhe von ATS 144.000,-- (Pflegeaufwand ATS 96.000,--, Fahrtkostenersatz ATS 48.000,--) sowie ATS 92.576,-- Pflegegeld der Stadt Wien

1998: Pflegeaufwand in Höhe von ATS 144.000,-- (Pflegeaufwand ATS 96.000,--, Fahrtkostenersatz ATS 48.000,--) sowie ATS 129.192,-- Pflegegeld der Stadt Wien

1999: Pflegeaufwand in Höhe von ATS 271.404,-- (Pflegeaufwand ATS 48.000,--, Fahrtkostenersatz ATS 24.000,-- von Jänner 1999 bis Juni 1999, Pflegeaufwand ATS 175.404,--, Fahrtkostenersatz ATS 24.000,-- von Juli 1999 bis Dezember 1999) sowie ATS 129.192,-- Pflegegeld der Stadt Wien

2000: Pflegeaufwand in Höhe von ATS 402.808,-- (Pflegeaufwand ATS 350.808,--, Fahrtkostenersatz ATS 40.000,--, ab Oktober 2000 ATS 12.000,--) sowie ATS 129.192,-- Pflegegeld der Stadt Wien

Zusätzlich seien von der Versicherung für tatsächlich nachgewiesene Aufwendungen, wie etwa Heilbehelfe, Behandlungsbeiträge u. ä. ATS 26.715,48 1997, ATS 28.131,97 1998, ATS 14.191,96 1999 sowie ATS 11.744,-- 2000 als Kostenersätze geleistet worden.

Mit Ladung vom 2. Dezember 2003, abgesandt am 3. Dezember 2003 wurde das Finanzamt zu der am 17. Dezember 2003, 10:30 Uhr angesetzten mündlichen Berufungsverhandlung als Partei im Sinne des § 276 Abs 7 BAO vorgeladen und ersucht, einen Vertreter zu entsenden, wobei unter Hinweis auf die Bestimmung des § 284 Abs 4 BAO ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, dass ein Fernbleiben der Partei der Durchführung der Verhandlung nicht entgegenstehe. Die Vorladung an die Bw. erfolgte ebenfalls mit gleichem Datum.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2003, eingelangt bei der erkennenden Behörde am 5. Dezember 2003, bestätigte das Finanzamt die Übernahme für die am 17. Dezember 2003 anberaumte mündliche Verhandlung und gab bekannt, dass Frau B zu dessen Vertretung bei dieser bestellt sei.

Frau B teilte der erkennenden Behörde am 17. Dezember 2003 um 10:00 Uhr telefonisch mit, dass sie an der Teilnahme der an diesem Datum um 10:30 Uhr angesetzten mündlichen Berufungsverhandlung verhindert sei. Von der erkennenden Behörde wurde ihr diesbezüglich bekannt gegeben, dass die mündliche Berufungsverhandlung dennoch stattfinden werde. Angemerkt wird, dass über dieses Telefonat ein Aktenvermerk erstellt wurde.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wiesen die steuerlichen Vertreter ausschließlich auf das bisherige Vorbringen hin.

Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung eine Niederschrift in drei Ausfertigungen erstellt wurde und dass dem Finanzamt eine Ausfertigung dieser Niederschrift übermittelt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der Versicherung an die Bw. geleisteten Zahlungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind oder nicht.

Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen entspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip als einem wesentlichen Element der Einkommensteuer: Der Besteuerung kann nur das Einkommen unterworfen werden, über das der Steuerpflichtige tatsächlich frei verfügen kann. Dem entspricht das objektive Nettoprinzip, nach dem Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer kürzen. Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips ist es aber auch, jene Einkommensteile steuerfrei zu belassen, die auf Grund der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen keine steuerliche Leistungsfähigkeit indizieren. Denn erst soweit das Einkommen den notwendigen Lebensbedarf übersteigt, kann der Steuerpflichtige darüber tatsächlich verfügen.

Die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung ist daher Ausdruck des subjektiven Nettoprinzips: Aufwendungen, die ebenso zwangsläufig sind wie die Aufwendungen für den notwendigen Unterhalt (Existenzminimum) und über den gewöhnlichen (üblichen) Aufwand hinausgehen, sind als außergewöhnliche Belastung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Bei der Anwendung der außergewöhnlichen Belastung ist allerdings auch zu bedenken, dass Aufwendungen der privaten Sphäre mit ihrer Anerkennung als außergewöhnliche Belastung und ihrer steuerlichen Wirksamkeit der Allgemeinheit überbürdet werden. Daher müssen außergewöhnliche Belastungen zwangsläufig erwachsen.

Gemäß der Bestimmung des § 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
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Abs 2 dieser Bestimmung normiert, dass die Belastung soweit außergewöhnlich ist, als sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die außergewöhnliche Belastung muss danach in den besonderen Verhältnissen des einzelnen Steuerpflichtigen begründet sein. Das Gesetz stellt auf die Mehrzahl der Steuerpflichtigen ab. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen auftreten, sind keine außergewöhnliche Belastung.

Die Belastung muss sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach zwangsläufig sein. Gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles und nicht in wirtschaftlicher oder gar typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 14. Oktober 1966, 907/66, Slg. 3514/F). Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar den Steuerpflichtigen selbst betreffen.

Dass die Aufwendungen der Bw. für ihre Pflege außergewöhnlich sind und zwangsläufig erwachsen, steht auf Grund des Grades ihrer Behinderung außer Zweifel. Gemäß dem o. a. amtsärztlichen Gutachten liegt in ihrem Fall ein Pflegebedarf von mehr als 180 Stunden vor. Daher ist auch die dauernde Bereitschaft einer Pflegeperson erforderlich, woraus folgt, dass der Bw. Aufwendungen entstehen, die bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen nicht auftreten und somit die im Gesetz geforderte Außergewöhnlichkeit der Belastung der Bw. gegeben ist. Dazu kommt, dass im Falle der Bw. das behandelnde Spital zivilgerichtlich für schuldig erkannt wurde, dieser alle kausalen Folgeschäden aus der Geburt zu ersetzen .

Die Zwangsläufigkeit des Pflegebedarfes der Bw. sowie aller übrigen Ersatzleistungen ist im Sinne des oben Gesagten ebenfalls unbestreitbar, da sich die Bw. diesen Belastungen aus den o. a. Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bw. ist in einem solchen Ausmaß beeinträchtigt, dass in ihrem Falle vom Vorliegen einer solchen nicht einmal mehr gesprochen werden kann.

Da die Merkmale der Außergewöhnlichkeit, der Zwangsläufigkeit sowie der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der Bw. gegeben sind, liegt bei der Bw. eine außergewöhnliche Belastung vor.

Es stellt sich nunmehr die Frage, inwieweit diese betreffend die Leistungen der Versicherung geltend gemacht werden können, da in Rentenform zufließende Schadenersatzleistungen bzw. Mehrbedarfsrenten – wie sie die Bw. erhält - im privaten Bereich unter die wiederkehrenden Bezüge des § 29 Z1 EStG 1988 fallen.

Gemäß der Bestimmung des § 34 Abs 6 5. TS können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst pflegebedingte Geldleistungen erhält, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Aus dem bisher Gesagten geht hervor, dass sämtliche Kostenersätze der Versicherung deshalb geleistet werden, um die zahlreichen Mehraufwendungen, wie z. B. die "Rund um die Uhr-Betreuung" der Bw. und die sie betreffenden Fahrtkosten, die der Bw. aus dem Titel ihrer Behinderung erwachsen - somit deren persönlichen, die pflegebedingten Geldleistungen übersteigenden, Mehrbedarf bzw. Aufwendungen - abzudecken. Somit ersetzen die monatlichen Leistungen der Versicherung der Bw. jene Mehraufwendungen (außergewöhnliche Belastungen) aus dem Titel ihrer Behinderung, die die Summe der pflegebedingten Geldleistungen, die diese von der Stadt Wien erhält, übersteigen.

Das heißt, dass die Zahlungen der Versicherung ohne die Berücksichtigung eines Selbstbehaltes im Sinne der Bestimmung des § 34 Abs 6 5. TS EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können und der Berufung aus diesem Grunde Folge zu geben ist. Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass bereits im o. a. Schreiben vom 11. Juli 2001 auf die Bestimmung und den Regelungsinhalt des § 34 Abs 6 EStG 1988 hingewiesen wurde. Ein näheres Eingehen auf das übrige Berufungsvorbringen sowie auf die Begründungen der bekämpften Bescheide bzw. auf die Ausführungen in der o. a. vom Finanzamt als nicht rechtsmittelfähig bezeichneten Auskunft, ist auf Grund der obigen Ausführungen entbehrlich und kann daher unterbleiben.

In diesem Sinne hat auch das BMF in seiner Rechtsmeinung vom 3. Dezember 1998 ausgeführt, dass eine Mehrbedarfsrente zwar in vollem Umfang steuerpflichtig ist und diesbezügliche Aufwendungen nicht als Werbungskosten gemäß § 16 EStG abzugsfähig sind, jedoch tatsächliche Mehraufwendungen (z. B. für Haushaltsführung oder besondere Hilfsmittel) nach Maßgabe der Voraussetzungen gemäß den §§ 34 und 35 EStG (außergewöhnliche Belastung) zu berücksichtigen sind.

Die Ersatzleistungen der Versicherung für die o. a. tatsächlich nachgewiesenen Aufwendungen, wie etwa Heilbehelfe, Behandlungsbeiträge, Kostenersatz für Logopäden etc. in Höhe von ATS 26.715,48 (1997), ATS 28.131,97 (1998), ATS 14.191,96 (1999) sowie ATS 11.744,-- (2000) könnten bei strenger Auslegung Einkünfte im Sinne der Bestimmung des § 29 Z 1 darstellen, was jedoch einen längeren Beobachtungszeitraum erfordern würde. Da diese Leistungen mit der Behinderung der Bw. in Zusammenhang stehen und gemäß § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91 AÖF 1996/111 idF AÖF 1998/91 nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen sind und somit Einkünften im Sinne des § 29 Z 1 in gleicher Höhe gegenüberstünden, werden die diesbezüglichen Beträge aus Zweckmäßigkeitserwägungen nicht zum Ansatz gebracht.

Pflegegelder, die nach bundes- oder landesgesetzlichen Regeln geleistet werden, unterliegen nicht der Einkommensteuer.

Gemäß § 97 Abs 1 und 2 EStG 1988 ist die Einkommensteuer für endbesteuerte Kapitalerträge mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten. In einer Kontrollrechnung wird die auf die endbesteuerten Kapitalerträge entfallende Tarifsteuer mit der Kapitalertragsteuer dieser Kapitalerträge verglichen. Sollte die Tarifsteuer geringer sein als die Kapitalertragsteuer werden die endbesteuerten Kapitalerträge in das steuerpflichtige Einkommen einbezogen und die Kapitalertragsteuer angerechnet. Soweit dieser Kapitalertragsteuer keine auf andere Einkünfte entfallende Einkommensteuer gegenübersteht, ist die Kapitalertragsteuer zu erstatten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, 19. Dezember 2003