

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Brandner & Partner Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004, entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob Kosten in Höhe von € 7.114,58 (im Jahr 2003) sowie von € 8.668,53 (im Jahr 2004) für den aus dem Kosovo stammende Adoptivsohn der Bw. außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 darstellen.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 beantragte die Bw. vorerst folgende Außergewöhnliche Belastung für die Unterstützung des Adoptivsohnes

Wohnung	3.380,93
GKK-Beiträge	859,46
Therapien	1.219,64
Leben	872,04
Hilfe (Kleidung, etc.)	1.500,00
Hilfe (Mutter Kosovo)	1.300,00
Jahreskarte Wr. Linien	409,00
Fernsehen, Radio	427,46
	<u>9.968,53</u>

**Das Finanzamt anerkannte die außergewöhnlichen Belastungen nicht und begründete die Bescheide (sowohl hinsichtlich Einkommensteuer 2003 als auch 2004) folgendermaßen:**

Unterhaltsleistungen (Alimentationszahlungen, Heiratsausstattung, Unterstützungsleistungen für bedürftige Angehörige) sind nur dann eine außergewöhnliche Belastung, wenn die Aufwendungen auch beim Unterhaltsberechtigten selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten. Die geltend gemachten Aufwendungen waren mangels dieser Voraussetzung nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

**Gegen diese Bescheide erhob die Bw. Berufung und begründete diese wie folgt:**

Die Bw. habe schon seit Jahren in der Flüchtlingsbetreuung diverser Hilfsorganisationen mitgearbeitet (Caritas, Amnesty International, etc.). Im Jahr 1996 sei ein 24 Jahre alter Flüchtling aus dem Kosovo mit ganz besonders intensivem Betreuungsbedarf in ihre Obhut gekommen. Es handelte sich um Herrn NR, der durch Kriegshandlungen in seiner Heimat extrem traumatisiert nach Österreich geflohen sei. Die psychische Zerstörung habe in der Tatsache den Grund gehabt, dass NR beinahe erschossen worden sei.

Es habe sich nach intensiven Bemühungen der Bw. herausgestellt, dass es nicht gelingen würde, eine dauernde Aufenthaltsgenehmigung für Herrn NR in Österreich zu erlangen. Deshalb habe sich die Familie im Jahr 1997 entschlossen, den jungen Mann zu adoptieren, um ihn vor dem Abschieben zu bewahren und in Österreich wieder in die Gesellschaft zu integrieren.

Zunächst seien große Fortschritte zu bemerken gewesen, aber nach einiger Zeit sei NR wieder von seinen traumatischen Erlebnissen eingeholt worden, was sich auf seine Lern- und Arbeitsfähigkeit negativ ausgewirkt habe. Schließlich hätten sich seine depressiven Stimmungen und Angststörungen derart verschlechtert, dass er in den Jahren 2003 und 2004 psychotherapeutisch behandelt werden habe müssen.

Wie aus den beiliegenden Attesten ersichtlich sei, habe NR in den Jahren *2003 und 2004 nicht arbeiten können*. Die Bw. sei daher verpflichtet gewesen, den Lebensunterhalt für ihren Sohn zu übernehmen.

Wie oben beschrieben, würden die für die Jahre 2003 und 2004 als außergewöhnliche Belastungen beantragten Kosten die lebensnotwendige Unterstützung des aus dem Kosovo stammenden Adoptivsohnes betreffen. Bei den Kosten handle es sich um folgende Beträge:

	2003	2004
Kosten der Psychotherapie	1.400,80	1.219,64
Arztkosten	517,00	0,00
Versicherung GKK	921,78	859,46
Wohnungsmiete	3.002,00	3.808,39
Wr. Linien	409,00	409,00
Sonstige Lebenshaltungskosten	864,00	2.372,04
	7.114,58	8.668,53

Eine steuerlich anzuerkennende außergewöhnliche Belastung müsse grundsätzlich drei Bedingungen erfüllen:

- a) Sie muss außergewöhnlich sein
- b) Sie muss zwangsläufig erwachsen sein
- c) Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen

*a) Außergewöhnlichkeit*

Zweifelsohne sei die Belastung höher als jene, die anderen Pensionistinnen gleicher Vermögens- und Einkommensverhältnisse erwächst, weil nur wenige Damen im Alter der Bw. noch für die Lebenshaltungskosten ihrer Kinder aufkommen müssten.

*b) Zwangsläufigkeit*

Die Bw. könne sich weder aus rechtlichen noch aus sittlichen Gründen der Belastung entziehen, ihren Sohn zu unterstützen und ihm ein menschenwürdiges Leben zu ermöglichen. Es treffe sie einerseits die rechtliche Unterhaltsverpflichtung als auch die sittliche Verantwortung, sich um den Sohn, der sich nicht selbst erhalten könne, zu kümmern und die Kosten für sein Leben zu tragen.

Ergänzend sei noch erwähnt, dass es sich bei den Kosten nicht um Luxusgüter, sondern um die Deckung von grundlegendsten Bedürfnissen handle (siehe oben).

*c) Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit*

Die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit sei gegeben, weil die Kosten über dem gesetzlich definierten Selbstbehalt liege.

Da alle Bedingungen erfüllt seien, stellten die beantragten Kosten außergewöhnliche Belastungen im Sinne des EStG dar.

In der Bescheidbegründung des Finanzamtes werde darauf hingewiesen, dass die Ausgaben bei der Bw. nicht berücksichtigt werden könnten, weil sie beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen würden (§ 34 (7) Z. 4).

*a) Verfassungswidrigkeit des § 34 (7) Z. 4*

Diese Begründung führe zu einem *verfassungswidrigen* Ergebnis, weil es nicht sachlich gerechtfertigt sei, auf die persönlichen Verhältnisse des Unterhaltsberechtigten abzustellen statt auf die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten. Die Verhältnisse des Leistungsempfängers seien für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit des Leistenden irrelevant. Dies verletze den Gleichheitssatz (gemeint: Gleichheitsgrundsatz) und durchbreche außerdem das Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.

*b) Nichtanwendung des § 34 (7) Z. 5*

Die Bestimmung des § 34 (7) Z. 5 i.V.m. Z. 4, auf die sich die Bescheidbegründung beziehe, sei mit BGBl 1996/201 ins EStG übernommen worden. Die erläuternden Bemerkungen dazu lauteten:

**EB zu § 34 Abs. 7 Z. 5:** Der Ausschluss der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder beziehe sich auf jene Kinder, die generell keinen Familienbeihilfensanspruch (also gegenüber keiner Person) vermittelten. Damit werde insbesondere abgesichert, dass Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die aus den Ausschlussgründen des neu eingeführten § 2 Abs. 1 lit. g FLAG keine Familienbeihilfe ausgezahlt werde, weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung, berücksichtigt werden. Davon unberührt bleibe eine Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung in den Fällen des § 34 Abs. 7 Z. 4, also insbesondere bei Unterhaltsleistungen in Form von Krankheitskosten an das volljährige Kind.

Die entsprechende Gesetzesstelle des FLAG in der Fassung des BGBl 1996/201 laute:

§ 2 (1) Anspruch auf Familienbeihilfe haben Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben

g) für volljährige Kinder, die sich in dem Monat, in dem sie das 26. Lebensjahr vollenden, in Berufsausbildung befinden und die den Präsenz- oder Zivildienst geleistet haben, bis längstens zur Vollendung des 27. Lebensjahres; für Schüler jedoch nur im Rahmen der in lit. b, aa vorgesehenen Schuldauer; für

Kinder, die eine in § 3 des Studienförderungsgesetzes 1992 genannte Einrichtung besuchen, jedoch nur im Rahmen der in lit. b, bb vorgesehenen Studiendauer,

Diese Bestimmung sei demnach eingeführt worden, um Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, welche die vorgesehenen Ausbildungszeiten überschreiten würden und daher keine Familienbeihilfe mehr beziehen würden, von der Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung auszuschließen. Es gehe also darum, dass verhindert werde, dass Eltern den Unterhalt für „verbummelte“ Studenten, die sich bei besserem Studienfortschritt *bereits selbst erhalten könnten*, auf die Allgemeinheit abwälzen.

Im vorliegenden Fall sei die Situation jedoch eine gänzlich andere. Der Unterhalt für NR sei ja gerade deshalb notwendig gewesen, weil er *ohne eigenes Verschulden nicht imstande* gewesen sei, für seinen Lebensunterhalt selbst zu sorgen. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe bereits bestätigt, dass es einen Unterschied mache, wenn dem Unterhaltsberechtigten die *Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen* werde. In diesem Fall sei die Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden (siehe VwGH 97/15/0047), obwohl diese beim Unterhaltsberechtigten selbst keine außergewöhnliche Belastung darstellen würde. Dasselbe müsse auch für die **Übernahme der sonstigen grundlegenden Lebenshaltungskosten** (nur um solche handle es sich nämlich, siehe oben) gelten.

Da die Einschränkung des § 34 (7) Z. 5 nicht auf den vorliegenden Fall zutreffen würde, seien die vorliegenden Kosten im Wege der außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Es wurden 2 ärztliche Bestätigungen beigelegt. In einer ärztlichen Bestätigung wird als Diagnose Folgendes angeführt: Chron. Depression mit generalisierter Angststörung, Ein- und Durchschlafstörungen. Zust. nach posttraumatischer Belastungsstörung.

Aufgrund d. psychischen Zustandes war d. Pat. im Jahr 2003 nicht in der Lage einer Arbeit nachzugehen.

Weiters wurde eine Bestätigung über psychotherapeutische Behandlung von NR angeführt: NR sei im Zeitraum März 2003 bis Juni 2004 in intensiver psychotherapeutischer Behandlung gestanden.

Aufgrund von sehr schweren traumatischen Kriegs- und Flüchtlingschicksalen hätten sich massive Ängste und depressive Verstimmungen gezeigt. Die Aufarbeitung dieser erlebten traumatischen Ereignisse und der damit verbundenen Folgeerscheinungen seien begleitet von heftigen Stimmungsschwankungen und großer Instabilität sowie psychosomatischen Beschwerden und Schlafstörungen gewesen.

Das Einhalten von Terminen und geregelten Strukturen falle Menschen mit dieser Problematik

sehr schwer. In dieser Phase sei es kaum möglich geregelte Abläufe wie Ausbildung oder Arbeit einzuhalten. Die Sensibilität anderen Menschen gegenüber sei sehr hoch, und dadurch sei die Gefahr einer Retraumatisierung durch Arbeitsbelastung oder Abwertung durch Kollegen oder Vorgesetzte am Arbeitsplatz sehr groß. Erst wenn die Sicherheit und Stabilität (Aufgabe und Ziel von Traumtherapien) beim Patienten wieder gefunden werde, sei es ihrem Sohn möglich, wieder ein geregeltes Leben (d.h. einer geregelten Arbeit nachzugehen, alleine in einer Wohnung zu leben, Beziehungen einzugehen) zu führen.

Aufgrund der Schwere der posttraumatischen Belastungen sei es für Herrn N. in der Zeit der therapeutischen Behandlung nicht möglich gewesen, einer geregelten Arbeit nachzugehen und stabile Beziehungen einzugehen.

**Das Finanzamt erließ beide berufungsanhangigen Jahre betreffend eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete diese wie folgt:**

Außergewöhnliche Belastungen (§ 34 Einkommensteuergesetz 1988) sind bei der Ermittlung des Einkommens unter bestimmten Voraussetzungen abzuziehen. Der Abzug erfolgt nach Berücksichtigung des bereits um die Sonderausgaben geminderten Gesamtbetrages der Einkünfte.

Die Belastung

darf nicht Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen

- muss zwangsläufig erwachsen
- muss außergewöhnlich sein
- darf nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG fallen.

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt daher beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit.

Gemäß § 34 Abs 7 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (Verfassungsbestimmung).

Eine Ausnahme erfährt diese Bestimmung bei Aufwendungen, die bei der unterhaltsberechtigten Person selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (im ggst. Falle Krankheitskosten). Die diesbezüglichen Ausgaben liegen jedoch unter dem Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

In **§ 34 Abs. 7 Z. 5 EStG 1988** (Verfassungsbestimmung) wird ausgeführt:

Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

*Die Gesetzesstelle ist klar und lässt auf Grund des Wortlautes eine eindeutige Wortinterpretation zu.*

Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der UFS ebenso wie die anderen Verwaltungsbehörden an die geltenden Gesetze gebunden.

Betreffend Bedenken der Bw. hinsichtlich einer allfälligen Verfassungswidrigkeit des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 wird vom UFS entgegnet, dass diesbezügliche Beschwerden beim VfGH eingebracht werden können.

**Der Vollständigkeit halber wird ausgeführt, dass das Wort "insbesondere" in den EB zu § 34 Abs. 7 Z 5 bereits eindeutig darauf schließen lässt, dass die genannten Fälle eben insbesonders abgesichert seien, aber eben nicht die einzigen abzusichernden Fälle sind.**

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt gemäß Abs. 4 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

---

höchstens € 7.300	6%
mehr als 7.300 € bis 14.600 €	8%
mehr als 14.600 € bis 36.400 €	10%
mehr als 36.400 €	12%

Die Belastungen müssen die o.a. gesetzlichen Voraussetzungen **gleichzeitig** erfüllen. Außergewöhnlich ist eine Belastung dann, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse bzw. Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig erwächst die Belastung dann, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Eine Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, soweit sie einen Selbstbehalt übersteigt.

#### **Mangelnde Zwangsläufigkeit:**

Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Demnach erwächst eine Belastung **nicht zwangsläufig**, wenn sie vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt worden ist, sonst **unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat** oder sich als Folge eines vom Steuerpflichtigen übernommenen Unternehmensgewinnes darstellt. Die Bw. hat sich aus freien Stücken entschlossen, den erwachsenen NR zu adoptieren und für ihn zu sorgen, weshalb allein aus diesem Grund die Zwangsläufigkeit der Ausgaben hinsichtlich der Lebenshaltungskosten für den Adoptivsohn nicht gegeben ist. Auch die Kosten der eigenen Lebenshaltung sind beim Abgabepflichtigen selbst nicht abzugsfähig (vgl. § 20 EStG 1988 idG).

Die Bw. arbeitete schon seit Jahren in der Flüchtlingsbetreuung diverser Hilfsorganisationen mit (Caritas, Amnesty International, etc.). Im Jahr 1996 sei laut Ausführungen der Bw. ein 24 Jahre alter Flüchtling aus dem Kosovo mit ganz besonders intensivem Betreuungsbedarf in ihre Obhut gekommen. Ihr späterer Adoptivsohn ist durch Kriegshandlungen in seiner Heimat extrem traumatisiert nach Österreich geflohen. Die psychische Zerstörung habe in der Tat sache den Grund gehabt, dass NR beinahe erschossen worden sei.

Die Bw. und ihre Familie entschlossen sich den jungen Mann zu adoptieren, um ihn vor dem Abschieben zu bewahren, und den Adoptivsohn in Österreich in die Gesellschaft zu integrieren.

Generell wären Leistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung

darstellen würden (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 idgF), was jedoch hinsichtlich der geltend gemachten **Lebenshaltungskosten** für den Adoptivsohn der Bw. **nicht zurtrifft**.

Insgesamt sind die geltend gemachten Lebenshaltungskosten an den volljährigen Adoptivsohn der Bw. (Kosten für Versicherung GKK, Wohnungsmiete, sonstige Lebenshaltungskosten, Wr. Linien-Fahrkarte) keine außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG 1988 idgF, zumal in § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 idgF eindeutig ausgeführt wird, **dass Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird** (was gegenständlich vorliegt), außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 (was jedoch gegenständlich nicht der Fall ist), **weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen**.

Die Berufung ist daher bezüglich der Lebenshaltungskosten für den Adoptivsohn abzuweisen.

#### **Ad Arztkosten und Psychotherapiekosten:**

alle Beträge in €

	2003	2004
Einkommen laut Bescheid	35410,14	37679,30
plus § 67 Abs.1 und 2 EStG 1988 - Einkünfte	3228,83	3211,82
minus SV-beiträge von § 67 Abs.1 und 2 EStG 1988-		
Einkünften	-121,08	-139,72
maßgebL. Einkommen für die Berechnung		
des Selbstbehalts	38517,89	40751,4
Selbstbehalt 12 %	<b>4622,15</b>	<b>4890,17</b>

Da die Summe der Kosten der Psychotherapie und der Arztkosten in beiden Jahren unter dem jeweiligen Selbstbehalt iSd § 34 EStG 1988 idgF liegt (2003: Krankheits-Kosten in Summe 1.917,80 €; und 2004: lediglich Kosten der Psychotherapie in Höhe von € 1.219,64), ist keine Zwangsläufigkeit diese Kosten betreffend gegeben, da alle unabdingbaren Voraussetzungen erfüllt sein müssten, um eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 anerkennen zu können, was gegenständlich nicht vorliegt, da die geltend gemachten Arztkosten und

Psychotherapiekosten (in Summe € 1917,80 im Jahr 2003) und die geltend gemachten Psychotherapiekosten (€ 1219,64 im Jahr 2004), wie in der Berufungsvorentscheidung bereits ausgeführt wurde, unter dem Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 EStG 1988 liegen.

Daher ist die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Juni 2008