

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 12. Februar 2015 bzw. 9. März 2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2012 bis 2014, zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Pensionist. In seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2012 bis 2014, die am 23. Jänner bzw. 20. Februar 2015 persönlich beim Finanzamt X abgegeben wurden, machte er für seine Jahr1 geborene, behinderte Pflegetochter Y den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 220,00 €, den pauschalen Freibetrag nach dem Grad der Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 (der Grad der Behinderung der Pflegetochter wurde mit 70% angegeben), den pauschalen Freibetrag wegen Diätverpflegung nach § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010 (im Folgenden kurz: VO), den pauschalen Freibetrag bei Bezug von erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 5 Abs. 1 der VO sowie für 2012 und 2014 unter Punkt 5.5.8 des Formulars L1k ("Anstelle der pauschalen Freibeträge werden tatsächliche Kosten geltend gemacht") auch tatsächliche Kosten von 255,40 € bzw. 405,50 € geltend.

Aus den vom Finanzamt X dem Bundesfinanzgericht elektronisch vorgelegten Verwaltungsakten geht hervor, dass die Pflegetochter Y Bezieherin der erhöhten

Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages ist (siehe die an Y adressierte "Bestätigung über den Bezug von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag" des Finanzamtes X vom 20. Februar 2015, S 7 BFG-Akt), und dass Y seit Anfang Jänner 2012 gemeinsam mit ihren Pflegeeltern, dem Bf. und dessen Ehegattin, in deren Haushalt wohnt und in diesem Haushalt betreut wird (siehe die Bestätigung des Bezirksgerichtes A vom 11. März 2015, S 15 BFG-Akt); an der Adresse der Pflegeeltern befindet sich seit 9. Jänner 2012 ihr Hauptwohnsitz (Meldebestätigung aus dem Zentralen Melderegister vom 10. März 2015, S 16 BFG-Akt). Weiters ist festzuhalten, dass Y in den streitgegenständlichen Jahren jeweils ganzjährig Pflegegeld bezog.

Am 12. Februar bzw. 9. März 2015 erließ das Finanzamt X die Bezug habenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014, mit denen es die vom Bf. für seine Pflegetochter Y geltend gemachten, oa. Freibeträge bzw. tatsächlichen Kosten nicht zum Abzug zuließ.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 enthält diesbezüglich folgende Begründung:

"Der Kinderfreibetrag für das Kind [Y] kann nicht berücksichtigt werden, da für dieses Kind im Kalenderjahr für nicht mehr als sechs Monate der Kinderabsetzbetrag zusteht.

Es ist auch nicht möglich, die Aufwendungen im Zusammenhang mit Ys Behinderung geltend zu machen, da Sie nicht der Bezieher der Familienbeihilfe sind."

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 enthält diesbezüglich folgende Begründung:

"Es ist nicht möglich, die Aufwendungen im Zusammenhang mit Ys Behinderung geltend zu machen, da Sie nicht der Bezieher der Familienbeihilfe waren.

Der Kinderfreibetrag kann mangels Kinderabsetzbetrag ebenfalls nicht berücksichtigt werden."

In seinen am 25. Februar bzw. 16. März 2015 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 erhobenen Beschwerden führte der Bf. aus, der Kinderfreibetrag und die außergewöhnlichen Belastungen für Y seien jeweils nicht anerkannt worden. Letztere lebe seit 5. Jänner 2012 wieder bei den Pflegeeltern, dem Bf. und dessen Ehegattin (Hauptwohnsitz). Sie sei Pflegekind beim Bf. und bei dessen Ehegattin seit 21. November Jahr1.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 2. März bzw. 19. März 2015 wies das Finanzamt X die Beschwerden als unbegründet ab, wobei es jeweils folgendes ausführte:

"Es ist nicht möglich, die Aufwendungen im Zusammenhang mit Ys Behinderung geltend zu machen, da Sie nicht der Bezieher der Familienbeihilfe waren.

Der Kinderfreibetrag kann mangels Kinderabsetzbetrag ebenfalls nicht berücksichtigt werden.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen."

In seinen Vorlageanträgen vom 16. März bzw. 30. März 2015 wiederholte der Bf. sein Beschwerdevorbringen und führte zudem aus, die Behörde habe vorzuweisen, auf welches Konto die Kinderbeihilfe [gemeint: Familienbeihilfe] überwiesen worden sei. Y lebe seit 5. Jänner 2012 bei den Pflegeeltern, dem Bf. und dessen Ehegattin, sie werde versorgt und gepflegt. Weiters führte der Bf. wörtlich aus: "*Was die Sachwalter Mag. B und C vom Z gemacht haben, werden wir sicher nicht ausbaden, "Missstand" der Sachwalter und BG ZZ und BG A! Ersuche um eine lückenlose Aufklärung dieses "Missstandes"*".

Für die Jahre 2012 bis 2014 führte der Bf. zudem aus, erhöhte Sonderausgaben seien nicht berücksichtigt worden; für das Jahr 2014 seien außergewöhnliche Belastungen auch betreffend Krankenhausaufenthalte (Tagessätze) nicht anerkannt worden.

Am 21. August 2015 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte das Finanzamt X aus, der Bf. begehre die Anerkennung des Kinderfreibetrages sowie der behinderungsbedingten Aufwendungen für die Pflegetochter. Bezieher der Familienbeihilfe sei jedoch die Behinderte selbst.

Es werde beantragt, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 106a Abs. 1 1. Satz EStG 1988 steht für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 ein Kinderfreibetrag zu.

§ 106 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Als Kinder im Sinne des Bundesgesetzes gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht."

§ 33 Abs. 3 1. Satz EStG 1988 weist folgenden Wortlaut auf:

"Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 Euro für jedes Kind zu."

Nach § 34 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 ordnet ua. an:

"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.

(...)

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind."

§ 5 Abs. 1 der zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen - eingangs zitierten - VO bestimmt:

"Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262 Euro vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen."

1) Zum beantragten Kinderfreibetrag:

Nach der oa. Bestimmung des § 106a Abs. 1 1. Satz EStG 1988 steht für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 ein Kinderfreibetrag zu; Kinder iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988 sind solche, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 zusteht.

Im gegenständlichen Fall steht jedoch der Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 der Pflegetochter Y zu; diese ist Bezieherin des Kinderabsetzbetrages (siehe die oben in der Darstellung des Verfahrensganges angeführte, an Y adressierte "Bestätigung über den Bezug von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag" des Finanzamtes X vom 20. Februar 2015), sodass das Finanzamt dem Bf. zu Recht die Gewährung des Kinderfreibetrages verwehrt hat.

Hinsichtlich des Punktes 1) sind die Beschwerden daher abzuweisen.

2) Zu den beantragten außergewöhnlichen Belastungen und erhöhten Sonderausgaben:

a) Für behinderte Kinder mit erhöhter Familienbeihilfe gilt, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 FLAG erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, durch Gewährung eines (gegenüber dem Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 wesentlich höheren) Freibetrages gemäß § 5 der VO in Höhe von 262,00 € monatlich, vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen, zu berücksichtigen sind (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL, § 35 Anm. 13, mit Judikaturverweis). Entgegen der Auffassung des Finanzamtes ist für den Abzug dieser Pauschbeträge *nicht* maßgebend, ob der Steuerpflichtige selbst oder etwa das Kind die erhöhte Familienbeihilfe bezieht (VwGH 23.4.2014, 2012/13/0039, mit Verweis auf Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL, § 35 Anm. 13).

Daraus folgt für den gegenständlichen Fall, dass dem Bf. die für die Jahre 2012 bis 2014 hinsichtlich der Pflegetochter Y geltend gemachten, pauschalen Freibeträge bei Bezug von erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 5 Abs. 1 der VO in Höhe von 262,00 € monatlich (sohin 3.144,00 € jährlich), vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen, zu gewähren sind und den Beschwerden insofern stattzugeben ist. (Angemerkt wird, dass der Bf. für die Jahre 2012 und 2014 hinsichtlich Y unter Punkt 5.5.8 des Formulars L1k ("Anstelle der pauschalen Freibeträge werden tatsächliche Kosten geltend gemacht") auch tatsächliche Kosten von 255,40 € bzw. 405,50 € beantragt hat (siehe dazu bereits oben in der Darstellung des Verfahrensganges); diese tatsächlichen Kosten können jedoch nur *anstelle* der pauschalen Freibeträge - wiederum vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen - geltend gemacht werden (dass es sich bei diesen tatsächlichen Kosten um solche nach § 4 bzw. § 5 Abs. 3 der VO gehandelt hat, die neben dem pauschalen Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der VO ungekürzt abzugsfähig sind, hat der Bf. nicht dargetan; er hat sie auch nicht unter den dafür vorgesehenen Punkten 5.5.6 bzw. 5.5.7 des Formulars L1k eingetragen). Insofern ergibt sich aus den diesbezüglichen Angaben des Bf. für die Jahre 2012 und 2014 ein Widerspruch (Beantragung des pauschalen Freibetrages gemäß § 5 Abs. 1 der VO oder der tatsächlichen Kosten?), der vom Bundesfinanzgericht dahingehend gelöst wird, als dieses davon ausgeht, dass der Bf. wohl die für ihn steuerlich günstigere Variante (Abzugsfähigkeit des pauschalen Freibetrages gemäß § 5 Abs. 1 der VO in Höhe von 3.144,00 € jährlich (siehe oben) anstelle der tatsächlichen Kosten von lediglich 255,40 € bzw. 405,50 € jährlich) gewählt hat. Aus diesem Grund wird auch für die Jahre 2012 und 2014 der pauschale Freibetrag gemäß § 5 Abs. 1 der VO (und nicht die betragsmäßig geringeren, tatsächlichen Kosten) gewährt).

b) Was die vom Bf. für die Jahre 2012 bis 2014 hinsichtlich Y ebenfalls beantragten pauschalen Freibeträge nach dem Grad der Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 sowie wegen Diätverpflegung nach § 2 Abs. 1 der VO betrifft, ist festzuhalten, dass das Finanzamt diese zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt hat:

- Nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut des § 35 Abs. 1 4. Teilstrich EStG 1988 steht der pauschale Freibetrag nach dem Grad der Behinderung gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 nämlich nur dann zu, wenn für das behinderte Kind *keine* erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 FLAG gewährt wird *und* weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält.
- Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 1 Abs. 1 4. Teilstrich der VO steht ua. der pauschale Freibetrag wegen Diätverpflegung nach § 2 Abs. 1 der VO ebenfalls nur für ein behindertes Kind zu, für das *keine* erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 FLAG gewährt wird.

Im gegenständlichen Fall jedoch bezog Y in den streitgegenständlichen Jahren sowohl erhöhte Familienbeihilfe als auch Pflegegeld, sodass, wie bereits ausgeführt, das

Finanzamt diese beiden pauschalen Freibeträge zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt hat.

c) Was das Vorbringen des Bf. in seinem Vorlageantrag für das Jahr 2014, hinsichtlich dieses Jahres seien außergewöhnliche Belastungen auch betreffend Krankenhausaufenthalte (Tagessätze) nicht anerkannt worden, betrifft, ist festzuhalten, dass er solche Kosten (Kosten der Heilbehandlung) lediglich bei seinen eigenen außergewöhnlichen Belastungen geltend gemacht hat, die vom Finanzamt ohnehin in voller Höhe (mit einem Betrag von 396,91 €) anerkannt wurden. Was schließlich das Vorbringen des Bf. in seinen Vorlageanträgen, für die Jahre 2012 bis 2014 seien erhöhte Sonderausgaben nicht berücksichtigt worden, betrifft, ist festzuhalten, dass sich dieses als nicht richtig erweist:

- Für das Jahr 2012 hat der Bf. erhöhte "Topfsonderausgaben" in Höhe von 5.885,81 € geltend gemacht, die vom Finanzamt im gesetzlichen Höchstausmaß von 1.460,00 € (erhöhter "Sonderausgabentopf" von 5.840,00 € dividiert durch 4 = 1.460,00 €) anerkannt wurden.
- Für das Jahr 2013 hat der Bf. keine erhöhten Sonderausgaben geltend gemacht (die von ihm beantragten "Topfsonderausgaben" in Höhe von 2.919,31 € wurden vom Finanzamt im gesetzlichen Höchstausmaß von 729,83 € anerkannt).
- Für das Jahr 2014 hat der Bf. erhöhte "Topfsonderausgaben" in Höhe von 2.966,38 € beantragt; da er in diesem Jahr jedoch keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hatte und die Einkünfte des (Ehe)Partners höher als 6.000,00 € jährlich waren (siehe diesbezüglich auch die Begründung des am 9. März 2015 ergangenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2014), stand ihm für dieses Jahr kein erhöhter "Sonderausgabentopf" zu. Die Abgabenbehörde hat deshalb die erhöhten "Topfsonderausgaben" zu Recht nur mit 730,00 € anerkannt.

Hinsichtlich des Punktes 2) ist den Beschwerden daher teilweise stattzugeben.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision nicht zulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Einerseits ergibt sich die Rechtsfolge unmittelbar aus dem Gesetz (va. hinsichtlich des Kinderfreibetrages), andererseits folgt das Erkenntnis der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.4.2014, 2012/13/0039, siehe oben).

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 8. Oktober 2015