



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/1455-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steirer Mika & Co Wirtschaftstreuhand GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 1010 Wien, Franz-Josefs-Kai 53, vom 25. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Hofrätin Dr. Edith Satovitsch, vom 21. März 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der 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

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 unter anderem, einen Betrag von € 6.800,00 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Über Vorhalt des Finanzamtes gab der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 17.1.2011 bekannt und legte Kopien der entsprechenden Zahlungsbelege vor:

„.... der Sohn von Herrn B hatte 2006 einen Schlaganfall und ist seitdem so stark behindert, dass er bis zu seinem Lebensende erwerbsunfähig sein wird. Er kann zwar schon wieder ein bisschen sprechen, kann aber nach wie vor nicht sitzen und benötigt eine 24 h Pflege. Im Jahr 2009 wurde er von einem Pflegepersonal in seinem Haus gepflegt. Wir haben diese Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht, weil er eine Erwerbsunfähigkeitspension bezieht und die Pflegekosten den Einkünften gegengerechnet worden sind.“

Die außergewöhnliche Belastung in Höhe von € 6.800 sind die Kreditraten für das Haus, die der Sohn von Herrn B aufgrund seiner Erwerbsunfähigkeit nicht mehr zahlen kann. Herr B hat diese Kreditraten für seinen Sohn übernommen. Die Kreditraten betragen € 1.700, viermal im Jahr. Die Bankauszüge und Überweisungsbelege können Sie in der Beilage ersehen.“

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21.3.2011 berücksichtigte diese Aufwendungen mit folgender Begründung nicht:

„Die Kreditraten wurden als Sonderausgaben angesetzt: Ausgaben (Aufwendungen), die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, sind von der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen.“

In der dagegen erhobenen Berufung vom 25.3.2011 führt der steuerliche Vertreter aus:

„.... hiermit berufen wir gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21.03.2011, mit welchem die Einkommensteuergutschrift in Höhe von € 8.724,42 festgesetzt worden ist. Mit dem Einkommensteuerbescheid 2009 sind die in der Erklärung geltend gemachten Kosten für die außergewöhnliche Belastung in Höhe von € 6.800,- für die übernommene Kreditrückzahlung des Sohnes nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden.“

Herr Bs Sohn hatte einen Schlaganfall und kann seitdem nicht gehen, nicht sprechen, nicht schreiben und nicht aus eigener Kraft sitzen. Es liegt eine 100% -ige Behinderung vor und er wird seine Arbeitsfähigkeit nie mehr erreichen. Herr Bs Sohn hätte in einem Pflegeheim betreut werden müssen, wenn Herr B nicht in der Lage gewesen wäre ihm eine 24h Betreuung zu ermöglichen. Herr B wollte seinem Sohn in der psychisch nur schwer verkraftbaren Situation dies ersparen, da sein Sohn unter vollem Bewusstsein seine eigene körperliche Behinderung wahrnimmt und das neue Erlernen des Artikulierens und der Motorik schwer genug ist. Die Kosten für die Rundumbetreuung und den Lebensunterhalt werden durch die Berufsunfähigkeitspension gedeckt und vollständig aufgebraucht.

Da sein Sohn kein Einkommen mehr bezieht und die Berufsunfähigkeitspension für ihn die einzige Existenzgrundlage ist, hat Herr B die Kreditrückzahlungen für das Haus seines Sohnes

übernommen. Die Kreditraten haben im Jahr 2009 insgesamt € 6.800,- betragen. Diese € 6.800 wurden als außergewöhnliche Belastung in Herrn Bs Steuererklärung 2009 geltend gemacht.

Im Einkommensteuerbescheid sind diese Kosten aberkannt worden, weil sie beim Sohn ursprünglich Sonderausgaben aus der Wohnraumschaffung waren. Laut Bescheidbegründung wären sie für Herrn B nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen gewesen, wenn die Kosten auch bei seinem Sohn außergewöhnliche Belastung gewesen wären.

In den Lohnsteuerrichtlinien RZ 868a ist jedoch ein VwGH Urteil vom 18.2.1999, 97/15/0047 angeführt, wonach Kosten, die ihrem Wesen nach zwar ursprünglich Werbungskosten waren, aufgrund einer neu aufgetretenen Situation zu außergewöhnlichen Belastung des Vaters wurden. Konkret ging es darum, dass ein Kind ohne sein Verschulden seine Selbsterhaltungsfähigkeit bzw. Existenzgrundlage durch seine Krankheit verloren hat. Die notwendigen Umschulungskosten (dem Wesen nach Werbungskosten oder Betriebsausgaben) waren laut VwGH Urteil für den Vater als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

In unserem Fall stellten die ursprünglichen Kosten für die Kreditrückzahlung eine Sonderausgabe für den Sohn dar. Durch die schwere Behinderung des Sohnes kann er ohne Rundumbetreuung nicht mehr in seinem Haus leben, weil er bewegungsunfähig ist und auch nicht mehr die nötigen finanziellen Mitteln hat, den Kredit zurückzuzahlen. Er müsste in einem Heim wohnen und die Kosten fürs Heim wären dann im Rahmen von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Es ist Herrn B nur noch die nächsten zwei Jahre möglich die zusätzliche Belastung aus der Aufrechterhaltung des eigenen Wohnheims für den Sohn zu tragen, insofern wird das Wohnen im Pflegeheim noch um zwei Jahre aufgeschoben. Da der Sohn die Selbsterhaltungsfähigkeit mit seinem Schlaganfall komplett verloren hat, die Berufsunfähigkeitspension nur die laufenden Pflegekosten und den Lebensunterhalt abdecken kann, sind die laufenden Kreditrückzahlungen des Vaters für das Wohnheim seines Sohnes auch unter Bedacht der Lohnsteuerrichtlinien RZ 868a und Berücksichtigung des VWGH Erkenntnisses vom 18.2.1999, 97/15/0047 als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Wir beantragen deshalb die Einkommensteuer neu unter Berücksichtigung der zusätzlichen außergewöhnlichen Belastung von € 6.800 zu veranlagen und die Einkommensteuergutschrift mit insgesamt €10.632,84 festzusetzen."

Mit Bericht vom 18.5.2011 legte das Finanzamt Wien 2/20/21/22 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Nach Ansicht des Finanzamts sei die Berufung abzuweisen, da Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, nicht absetzbar seien (VwGH 27.5.2003, [99/14/0001](#)).

Über Vorhalt der Berufungsbehörde übermittelte der steuerliche Vertreter eine Aufstellung über die Geldzuflüsse und Geldabflüsse des Sohnes im Jahr 2009 und legte diesbezügliche Belege vor. Ergänzend gab der steuerliche Vertreter bekannt:

„Laut Aufstellung haben die Einnahmen des Sohnes im Jahr 2009 € 45.601,58 ausgemacht, die Ausgaben haben € 43.510,00 betragen. Herr Ing. A B (Vater und Sohn tragen den gleichen Vornamen) hatte im Jahr 2009 unabhängig von seinem Haus kein weiteres Vermögen.“

Der Vater hat zusätzlich zu den Kreditrückzahlungen für das Haus des Sohnes in Höhe von € 1.700,- keine weiteren Zahlungen an seinen Sohn geleistet.

Herr B (Sohn) hatte im Jahr 2005 einen Gehirninfarkt. Er wurde zunächst ein Jahr lang im Spital betreut und künstlich ernährt. Nach einem Jahr kam er nach Hause mit einer ständigen Betreuerin und wurde ein weiteres Jahr zu Hause künstlich ernährt. Durch die zahlreichen Therapien konnte der Bewegungsapparat soweit gestützt werden, dass das Aufsetzen mit Hilfe der Betreuerin bereits möglich war und die künstliche Ernährung durch Zufütterung ersetzt worden ist. Herr B kann mittlerweile mit Unterstützung aufrecht sitzen. Allerdings ist seine Motorik in den Händen nach wie vor so stark eingeschränkt, dass zur Zeit an einen Wiedereinstieg in das Berufsleben nicht zu denken ist. Gehen wird Herr B nicht mehr erlernen können.“

Vater und Sohn leben nicht im selben Haus. Aus der Aufstellung sehen Sie auch, dass Herr B (Sohn) eine Tochter hat, die Ehe ist nach dem Unfall geschieden worden und Herr B zahlt monatlich Alimente für seine Tochter. Da Herr B bettlägerig war, ist das Obsorgerecht an seine geschiedene Frau gegangen. Diese ist vor drei Jahren mit der gemeinsamen Tochter nach Australien ausgewandert. Herr B (Sohn) hat im Jahr 2009 insgesamt € 4.110,- Alimente überwiesen.“

Aus den beigeschlossenen Unterlagen ergibt sich, dass der Sohn des Bw. im Jahr 2009 Geldzuflüsse aus seiner Berufsunfähigkeitspension, aus dem Pflegegeld, dem Unterstützungsfonds für die 24-Stunden-Pflege sowie aus Rückvergütungen der Wiener Gebietskrankenkasse von insgesamt € 45.596,04 hatte.

Diesen Geldzuflüssen standen Geldabflüsse infolge Alimentenzahlungen an die Tochter des Sohnes, Lebensmittelkosten für den Sohn und seine Betreuer, Wohnungskosten (ohne Kreditraten), Arzt- und Therapiekosten, Betreuungskosten und sonstige Aufwendungen in etwa der selben Höhe gegenüber. Die Krankheitskosten von insgesamt € 29.800,00 (Arzt- und Therapiekosten: € 5.800,00; Betreuung: € 21.600,00; sonstige Kosten: € 2.400,00) übersteigen die erhaltenen Transferzahlungen (Pflegegeld der höchsten Stufe: € 17.603,78;

Unterstützungsfonds für die 24-Stunden-Betreuung: € 4.950,00; Wiener Gebietskrankenkasse: € 3.876,68) von insgesamt € 26.430,46 um € 3.369,54.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 34 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens ([§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#)) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben ([§ 18 EStG 1988](#)) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

[§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) zufolge sind Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, wobei ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen. Darüber hinaus hat eine Berücksichtigung weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu erfolgen.

Das Finanzamt hat den Abzug des streitgegenständlichen Betrages von € 6.800,00 als außergewöhnliche Belastung mit der Begründung versagt, es lägen Sonderausgaben vor, weswegen eine außergewöhnliche Belastung nicht gegeben sei. Sonderausgaben wurden im Höchstmaß von € 730,00 berücksichtigt.

Hierbei übersieht das Finanzamt, dass Sonderausgaben nach [§ 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) (Wohnraumschaffung) beim Bw. nicht vorliegen können, da hierfür nach [§ 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988](#) Voraussetzung wäre, dass der Sohn ein Kind i.S.d. [§ 106 EStG 1988](#) ist, also der Vater für seinen Sohn noch Familienbeihilfe bezieht. Dies ist hier nicht der Fall. Daher liegen keine Sonderausgaben vor.

Es sind daher lediglich die vom Bw. beantragten Sonderausgaben für Wohnraumsanierung von € 446,37 sowie für Personenversicherungen von € 493,74 anzusetzen.

Die Ausschlussbestimmung des [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) letzter Satz greift somit nicht.

In seinem Vorlagebericht verweist das Finanzamt zutreffend darauf, dass eine „Belastung“ nur dann vor liegt, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung führen. Bloße Vermögensumschichtungen führen grundsätzlich nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung (VwGH 25. 9. 1985, [84/13/0113](#)).

Allerdings übersieht das Finanzamt, dass mit den Zahlungen des Vaters dessen Vermögen nicht umgeschichtet wird. Für den Vater liegt ein endgültiger Abfluss vor. Wie sich aus den vorgelegten Zahlungsbelegen ergibt, hat der Vater den strittigen Betrag auf ein Konto des Sohnes überwiesen, damit dieser über entsprechende liquide Mittel zur Sicherung seines (des Sohnes) Wohnbedarfs verfügt.

Gemäß [§ 140 ABGB](#) haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen, wobei sich der Anspruch auf Unterhalt insoweit mindert, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist.

Da der Sohn des Bw. auf Grund seiner Erkrankung nicht mehr selbsterhaltungsfähig ist und seine eigenen Einkünfte zur Bestreitung seines Lebensunterhalts und seiner Behandlung und Betreuung nicht ausreichen, lebt die Unterhaltpflicht des Bw. in bestimmtem Umfang wieder auf. Der Bw. ist daher rechtlich zur Leistungen des – seinen Lebensverhältnissen angemessenen – Beitrags zur Deckung der dem Sohn erwachsenen Aufwendungen verpflichtet.

Der Unterhalt umfasst etwa Aufwendungen für Nahrung, Kleidung, Wohnung, Erholung, Freizeitgestaltung und medizinische Versorgung (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 34 Anm. 51).

Nach der Anordnung des [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) sind allerdings – in Einschränkung der allgemeinen Anordnung des [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) - Unterhaltsaufwendungen im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung nur in den gesetzlich ausdrücklich genannten Fällen abzugsfähig.

Als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind – abgesehen von [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) und [§ 34 Abs. 9 EStG 1988](#) – jene Unterhaltsleistungen, die zur Deckung von Aufwendungen

gewährt werden, die beim Empfänger selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Darunter fallen insbesondere Krankheitskosten (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg], MSA EStG 11. EL § 34 Anm. 52).

Würde der Vater die gegenständlichen Zahlungen nicht leisten, wäre eine Pflege des Sohnes in dessen Wohnung nicht mehr gesichert.

Da die vom Sohn erhaltenen Geldzuflüsse insgesamt nicht ausreichen, die ihm auf Grund seiner Erkrankung erwachsenen Aufwendungen zu bestreiten, erfolgt die Zahlung eines Beitrages des Vaters zu den Aufwendungen i.S.d. [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) zur Deckung von Aufwendungen, die beim Vater selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würde.

Hierbei ist es nach Ansicht der Berufungsbehörde ohne Belang, dass der Vater seinen Beitrag als solchen zu den Wohnungskosten – und nicht etwa als solchen direkt zu den Pflegeaufwendungen – deklariert hat. „Geld hat kein Mascherl“ (*Doralt*, EStG, § 34 Tz. 26).

Der Beitrag des Vaters schloss die Lücke zwischen den Krankheitskosten und den Transferleistungen der öffentlichen Hand (nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen € 3.876,68). Die Tragung dieses Differenzbetrages durch den Sohn wäre für diesen ohne Verlust der – Bedingung für die häusliche Pflege darstellenden – Wohnmöglichkeit in seinem Haus nicht möglich gewesen.

Insoweit handelt es sich um eine nach [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) abzugsfähige außergewöhnliche Belastung.

Hinsichtlich des übersteigenden Betrages von € 2.923,32, der als Beitrag zur Bestreitung der Gesamtaufwendungen des Sohnes geleistet wurde, steht der Abzugsfähigkeit die Bestimmung des [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) entgegen.

Der Umstand, dass der Sohn durch seine schwere Erkrankung nicht mehr in der Lage ist, so viel ins Verdienen zu bringen, dass er sich ein Leben in seinem Haus (mit monatlichen Gesamtkosten von rund € 1.067) leisten kann, ist zwar eine mittelbare Krankheitsfolge, wird jedoch nicht von der Ausnahme vom Abzugsverbot nach [§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) erfasst.

Die bisher anerkannte, aber unter dem Selbstbehalt gelegene außergewöhnliche Belastung von € 1.369,50 ist daher um € 3.876,68 auf € 5.246,18 zu erhöhen.

Der Berufung war daher teilweise Folge zugeben.

Durch die Reduktion der Sonderausgaben und der Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung (€ 5.246,18) sowie des Selbstbehalts (€ 3.023,35) hierfür ergibt sich letztlich eine Erhöhung der Gutschrift gegenüber dem angefochtenen Bescheid (€ 606,12) auf € 1.301,37.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Juli 2011