



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Erben nach C.L.H., vertreten durch U.H., F, M. 10/1, dieser vertreten durch Ing. R.K., Sachwalter, L. , I.D. 4, vom 11. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Juni 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

	in ATS	in €
Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt:	574.489,00	41.749,74
Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2000 beträgt:	-11.598,00	-842,86
Berechnung der Einkommensteuer		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft	31.793,00	
F.M. Hämerle Holding AG	591.759,00	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-1.800,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte	621.752,00	
Sonderausgaben		
(Topf) Sonderausgaben	-3.063,00	
Kirchenbeitrag	-1.000,00	
Außergewöhnliche Belastungen	-43.200,00	
Einkommen	574.489,00	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	185.045,00	
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-1.755,00	
Alleinerzieherabsetzbetrag	-5.000,00	
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00	
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00	

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	172.790,00	
Steuer sonstige Bezüge	5.705,40	
Einkommensteuer	178.495,40	
Anrechenbare Lohnsteuer	-190.093,10	
Festgesetzte Einkommensteuer	-11.598,00	-842,86

Entscheidungsgründe

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 machte die zwischenzeitlich verstorbene C.L.H. unter anderem einen Alleinerzieherabsetzbetrag geltend und beantragte die Berücksichtigung von für ihren Sohn U. getragenen Krankenversicherungskosten (VGKK und UNIQA) in Höhe von 49.163,92 S (3.572,88 €) als außergewöhnliche Belastung. U.H. , der schwer krank und daher erwerbsunfähig sei, habe im Streitjahr keine Einkünfte – weder Erwerbseinkommen, noch Sozialhilfe oder Pension – erhalten. Er sei daher bei der Besteitung seiner Lebenshaltungskosten auf die Unterhaltsleistung seiner Mutter angewiesen gewesen, welche ihrem Sohn gegenüber zu gesetzlichem Unterhalt verpflichtet gewesen wäre. Frau H. habe die Kosten der gemeinsamen Mietwohnung ebenso wie den Lebensunterhalt ihres Sohnes einschließlich der gegenständlichen Krankenversicherungskosten zur Gänze allein bestritten.

Im Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 10. Juni 2002 wurde weder den Alleinerzieherabsetzbetrag noch die Kosten der Krankenversicherung berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, ein Alleinerzieherabsetzbetrag könne lediglich dann in Abzug gebracht werden, wenn für mindestens ein Kind mehr als sechs Monate im Kalenderjahr Familienbeihilfe bezogen werde. Dies sei gegenständlich nicht der Fall. Außergewöhnliche Belastungen für Kinder könnten nur dann abgesetzt werden, wenn diese Ausgaben bei dem Abgabepflichtigen selbst als außergewöhnliche Belastung in Ansatz gebracht werden könnten.

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung vom 11 Juli 2002 wurde dargelegt, für U.H. sei nunmehr eine bereits seit 1969 bestehende mehr als 50%ige Behinderung bestätigt worden. Am 11. Juli 2002 sei daher die rückwirkende Gewährung einer erhöhten Familienbeihilfe bis August 2001, auszuzahlen an seine Mutter, beantragt worden. Da diese in Erfüllung ihrer gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung bis August 2001 für ihren erwerbsunfähigen Sohn sämtliche Lebenshaltungskosten beglichen habe, lägen im streitgegenständlichen Jahr die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Alleinerzieherabsetzbetrages vor.

Ab September 2001 sei es der verstorbenen Frau H. wegen der erforderlich gewordenen Übersiedlung in ein Seniorenheim und den damit einher gehenden Belastungen nicht mehr möglich gewesen, den Lebensunterhalt ihres Sohnes mitzufinanzieren. Dieser habe ab

28. August 2001 im "Haus der jungen Arbeiter" gewohnt. Die dadurch angefallenen Kosten seien von der Sozialhilfe vorfinanziert worden. Nach Veräußerung einer im Eigentum des Sohnes stehenden Wohnung habe dieser die diesbezüglich aufgewendeten Beträge an die BH Dornbirn zurückzuzahlen. Somit sei Herr H. ab diesem Zeitpunkt für seine Lebenshaltungskosten selbst aufgekommen, weshalb der Anspruch auf Familienbeihilfe auch ihm zustehe.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Juni 2003 wurde bezüglich des Antrags auf Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages sinngemäß ausgeführt, der Familienbeihilfeantrag sei mangels Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen mit Bescheid vom 2. Juni 2003 abgewiesen worden. Sollte jedoch der dagegen erhobenen Berufung stattgegeben werden, werde eine Abänderung des Einkommensteuerbescheides erfolgen.

Zur Rechtsmeinung, Kosten der Finanzierung der Behandlungskosten (Krankenversicherung) stellten ebenso wie Behandlungskosten eine außergewöhnliche Belastung dar, wurde auf § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 verwiesen. Dort werde normiert, Unterhaltsleistungen seien lediglich wenn sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, als solche abzugsfähig. In diesem Sinne habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.1987, 85/14/0128, hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der in § 34 Abs. 6 EStG 1988 geregelten Katastrophenschäden festgestellt, bloße Vorsorgekosten – das seien Aufwendungen um zukünftig besorgte Katastrophenschäden möglichst gering zu halten bzw. gänzlich zu vermeiden – seien nicht unter § 34 Abs. 6 EStG 1988 subsumierbar (siehe dazu Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, Band III B, Tz 2 zu § 34 Abs. 6 bis 8). Nach Auffassung des Finanzamtes sei somit eine Interpretation der eindeutigen Bestimmung des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 im Sinne der in der Berufung vertretenen Rechtsmeinung unrichtig. Gegebenenfalls seien die Krankenversicherungskosten beim Unterhaltsberechtigten unter einem anderen rechtlichen Titel einkommensteuerlich beachtlich.

Im Vorlageantrag vom 27. Juli 2003 wurde der in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck kommenden Rechtsauffassung zu den Krankenversicherungskosten mit einem Verweis auf die jüngste Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs zu Unterhaltsleistungen für im Ausland lebende Kinder entgegengetreten. Danach seien solche Leistungen, zu denen auch jene für Krankenversicherungsbeiträge für Unterhaltsberechtigte gehörten, im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen. Für den Fall der Nichtanerkennung der erhöhten Familienbeihilfe werde somit die Anerkennung dieser Zahlungen als abzugsfähige Unterhaltsleistungen beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob im Berufungsfall die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung eines Alleinerzieherabsetzbetrages vorliegen sowie die Anerkennung von Kosten einer Krankenversicherung als außergewöhnliche Belastung.

- Alleinerzieherabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 2 EStG1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung steht einem Alleinerzieher zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen ein Alleinerzieherabsetzbetrag von 5.000,00 S jährlich zu. Alleinerzieher ist ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe) Partner lebt.

Gemäß § 106 Abs. 1 EStG1988 gelten als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a zusteht.

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a erster Satz EStG1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung (BGBl. I 1998/79) steht einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 700,00 S für jedes Kind zu.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Dezember 2005 wurde dem Familienbeihilfeantrag für U.H. den Zeitraum 07/97-08/2001 betreffend Folge gegeben. Somit sind nunmehr die gesetzlichen Voraussetzungen für den Alleinerzieherabsetzbetrag gegeben, weshalb dieser, wie beantragt, in Abzug zu bringen war.

- Außergewöhnliche Belastungen

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG dritter Teilstrich EStG 1988 können Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, "Blindengeld" oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden. Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes können gemäß § 34 Abs. 6 EStG vierter Teilstrich EStG 1988 auch Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Der Bundesminister für Finanzen kann § 34 Abs. 6 EStG letzter Satz 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.

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen in der für das Streitjahr geltenden Fassung (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998) wird in § 5 Abs. 1 geregelt, dass Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 3 600 S vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen für ein Kind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c 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.

Darüber hinaus sind gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 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.

In der Berufung wird hinsichtlich der Kosten für eine Krankenversicherung, die ein Unterhaltsverpflichteter für einen Unterhaltsberechtigten trägt, die Rechtsmeinung vertreten, diese seien ebenso wie Krankenbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Dabei wird auf die jüngste Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs zu Unterhaltsleistungen für im Ausland lebende Kinder verwiesen, wonach diese Leistungen, zu denen auch jene für Krankenversicherungsbeiträge für Unterhaltsberechtigte gehörten, im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen wären.

Soweit in der Berufung auf das Erkenntnis des VfGH vom 4.12.2001, B 2366/00, Bezug genommen wird, ist festzuhalten, dass dort lediglich unter Verweis auf die verfassungsrechtliche Pflicht zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltslasten gegenüber nicht volljährigen Kindern dargelegt wird, es liege im Ermessen des Gesetzgebers, durch welche Maßnahmen er das verfassungsrechtlich gebotene Ergebnis erziele. Die geltende Rechtslage (es handelt sich dabei um die ab dem 1. Jänner 1999 maßgebende Fassung des EStG 1988 gemäß BGBl. I 79/1998 sowie um das Familienlastenausgleichsgesetz 1967 idF BGBl. I 142/2000), die eine Verminderung der Unterhaltslasten gegenüber Minderjährigen einerseits durch Transferzahlungen (Familienbeihilfen, Absetzbeträge), andererseits –

hinsichtlich nicht volljähriger im Ausland lebender Kinder - durch das Rechtsinstitut der außergewöhnlichen Belastung vorsehe – sei verfassungskonform.

Da es sich bei den gegenständlichen Unterhaltsleistungen um solche für einen Volljährigen handelt – der Sohn U.H. wurde 1953 geboren – ist ein Verweis auf das obig zitierte Verfassungsgerichtshoferkenntnis nicht zielführend.

Wie angeführt, wurde Frau H. für ihren Sohn im Streitjahr rückwirkend erhöhte Familienbeihilfe zuerkannt. Gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind dadurch Unterhaltsleistungen grundsätzlich abgegolten. Darüber hinaus sind beim Verpflichteten lediglich Aufwendungen, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden, berücksichtigungsfähig. Im Unterschied zu Krankheitskosten sind Kosten für (Kranken)Versicherungen mangels Zwangsläufigkeit beim zivilrechtlich unterhaltsberechtigten Sohn nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (siehe dazu auch das Erkenntnis des VwGH vom 14.5.1980, 2199/79, zur Nichtanerkennung von Pensionsversicherungsbeiträgen für die Ehegattin). Auch wenn es gerade für einen Kranken zweckmäßig sein wird, eine solche Versicherung abzuschließen, besteht weder eine rechtliche Verpflichtung dazu noch ein sonstiger auf einem willentlich nicht beeinflussbaren Ereignis basierenden Zwang. Für den unterhaltsberechtigten Sohnes stellten diese Aufwendungen vielmehr Sonderausgaben dar, welche bereits auf Grund der Bestimmung des § 34 Abs. 1 letzter Satz nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können.

Berufungsgegenständlich ist jedoch § 34 Abs. 6 EStG dritter und vierter Teilstrich EStG 1988 sowie § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen in der für das Streitjahr geltenden Fassung (BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 91/1998) zu beachten. Danach sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 3 600 S oder alternativ die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung jeweils vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

Der Pauschbetrag auf Grund der zitierten Verordnung steht auch dann zu, wenn die Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung nicht gegeben sind. Im Unterschied dazu ist bei Geltendmachung der tatsächlichen Kosten ein Kausalzusammenhang zwischen diesen und der die Behinderung begründenden Krankheit darzulegen.

Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den Kosten der Krankenversicherung und der Behinderung wurde weder dargetan, noch ist ein solcher nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates erkennbar, weshalb lediglich der Pauschbetrag berücksichtigt werden kann. Da

im Streitjahr kein Pflegegeld bezogen wurde, ist somit ein Betrag in Höhe von insgesamt 43.200,00 S (3.139,47 €) bei der Berechnung der Einkommensteuer in Abzug zu bringen. Gesamthaft war der Berufung daher teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 6. April 2006