



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dipl.Ing. H. L., jeweils vom 20. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Barbara Kropfisch, vom 22. und 30. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 und 2006 bzw. 2007 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide für die angeführten Jahre werden abgeändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden des Finanzamtes Klagenfurt vom 22. Jänner und 30. Jänner 2009 erfolgten die Veranlagungen zur Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 bzw. 2007 des Dipl.Ing.H.L. (in der Folge Bw.) zunächst gemäß seiner jeweils am 7. Jänner 2009 beim Finanzamt elektronisch eingebrachten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die genannten Jahre.

Mit beim Finanzamt am 20. Februar 2009 eingelangten und vom Bw. mit diesem Tage datierten Eingaben erhob der Bw. Berufungen gegen die angeführten Bescheide. Darin führte er zunächst für das Jahr 2005 an, dass nach Prüfung durch die Arbeiterkammer, Abteilung Steuerrecht, noch die Besuchsfahrten zur erkrankten Mutter und die Zuzahlung zu Kur- bzw. Rehabmaßnahmen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig seien. In einer Beilage zu dieser Eingabe wies der Bw. für das Jahr 2005 insgesamt 17 Fahrten zu je 660 Kilometer zu seiner im Altenpflegeheim G.OÖ, sich befindlichen Mutter mit einem Betrag von €

4.712,40 aus. Die Zuzahlung zur Kur bzw. Reha wies der Bw. darin mit € 338,31 aus und legte hierzu die Zuzahlungsnachforderung der Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau vom 11. April 2005 sowie den diesbezüglichen Überweisungsbeleg vor. Für das Jahr 2006 beantragte der Bw. Fahrtkosten von insgesamt € 5.266,80 (für 19 Besuchsfahrten zu seiner sich im Altenpflegeheim G, OÖ sich befindlichen Mutter), Arztkosten in Höhe von € 101,22 und Behandlungsgebühr von € 137,57 als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Für das Jahr 2007 beantragte der Bw. die Berücksichtigung von Sonderausgaben für Wohnraumsanierung (Kosten für Türen und Fenster sowie für Montage in der Höhe von insgesamt € 5.775,04) sowie von außergewöhnlichen Belastungen aus Anlass von Besuchsfahrten zur im Altenpflegeheim G. befindlichen Mutter für 27 Fahrten von € 4.712,40.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 3. März 2009 berücksichtigte das Finanzamt die vom Bw. beantragten Kosten im Jahr 2007 für Wohnraumsanierung als Sonderausgaben, die vom Bw. geleistete Zuzahlung im Jahr 2005 in Höhe von € 338,31 und die vom Bw. beantragten Arzt- und Behandlungskosten im Jahr 2006 in Höhe von € 238,79 als außergewöhnliche Belastung, versagte hingegen den von Bw. beantragten Besuchsfahrten zu seiner Mutter jeweils die steuerliche Anerkennung. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden seien, zufolge des Selbstbehaltes in den Jahren 2005 und 2006 (in der Höhe von € 599,64 bzw. € 600,20) jedoch nicht zum Tragen kämen. Die Besuchsfahrten hingegen seien nicht zu berücksichtigen gewesen, da Fahrtkosten auf Grund von Besuchen der Eltern – weil im Rahmen der normalen Lebensführung liegend - nicht als außergewöhnlich zu qualifizieren seien, weil derartige Kosten einer Vielzahl von Steuerpflichtigen erwachsen würden, die sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern und sie besuchen.

Mit Eingabe vom 9. März 2009 erhob der Bw. „erneute Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2007“. Darin führte er aus, dass die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen nicht anerkannt worden seien, obwohl gemäß AK-Infoservice die „Fahrtkosten der Angehörigen im Rahmen des Besuches der erkrankten Person“ unter Punkt 6.2. „außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt“ darstellen würden. Die Fahrten zur Mutter des Bw., durch Schlaganfälle gelähmt, der Sprache nicht mehr mächtig und zudem nahezu blind seien aus Gründen der Pietät in einem angemessenen und für ihn zumutbaren Besuchsintervall erforderlich. Es handle sich um keine Besuche im üblichen familiären Sinn, sondern seien diese Besuche als Sterbebegleitung anzusehen und deshalb außergewöhnlich. Der Bw. legte dieser Eingabe Auszüge der von ihm genannten Broschüre vor, in denen Grundsätzliches zur Außergewöhnlichen Belastung, darunter auch der Selbstbehalt enthalten sind sowie Beispielsfälle einer außergewöhnlichen

Belastung, darunter markiert auch „Fahrtkosten der Angehörigen im Rahmen des Besuches der erkrankten Person“.

Mit Eingabe vom 30. Oktober 2009 übermittelte der Bw. dem Unabhängigen Berufungssenat neuerlich die beim Finanzamt aufliegenden Unterlagen und ersuchte um eine faire und auch menschliche Betrachtungsweise. Seine Mutter sei nach jahrelanger Bettfesselung am 18. Oktober 2009 entschlafen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 34 Abs. 2 EStG ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst entsprechend der Bestimmung des § 34 Abs. 3 dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Alle Voraussetzungen müssen gleichzeitig erfüllt sein. Schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Behörde ist davon enthoben zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen erfüllt sind oder nicht (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 1).

Nach dem Wortlaut des § 34 Abs. 2 EStG bedeutet „außergewöhnlich“, dass dem Steuerpflichtigen eine höhere Belastung als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen muss. Die Definition der Außergewöhnlichkeit ist typisierend dahin zu verstehen, dass es sich nicht um eine im täglichen Leben übliche Erscheinung handeln darf. Dieses Tatbestandsmerkmal dient somit

der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988, Rz 2).

Bei der Beantwortung der Frage, ob zu beurteilende Aufwendungen außergewöhnlich sind oder nicht, kommt es nicht darauf an, dass das Ereignis, das den Aufwand auslöst, außergewöhnlich ist, sondern darauf, ob sich der Aufwand als außergewöhnlicher darstellt, d.h. über die regelmäßig wiederkehrenden Kosten der Lebensführung hinausgeht (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 1955, ZI. 3118/55, und vom 24. Februar 2000, ZI. 96/15/0197; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 34, Tz 11).

Zur Klärung, ob die vom Bw. beantragten Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, ist die zu dieser Thematik ergangene Rechtssprechung sowie die herrschende Lehre heranzuziehen.

Wie aus Jakom, EStG, Kommentar, 1. Auflage, § 34 Rz 90, hervorgeht, sind (unter Bezugnahme auf Entscheidungen des BFH) Aufwendungen für Besuchsfahrten naher Angehöriger in der Regel nicht außergewöhnlich, und zwar auch dann nicht, wenn die Angehörigen erkrankt bzw. pflegebedürftig sind und die Fahrten in kurzen zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgten. Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ähnlich. Insbesondere sieht der Verwaltungsgerichtshof auch in Fahrtkosten, die dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern, sie besuchen und mit ihnen ausgehen, keine Außergewöhnlichkeit und versagt derartigen Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen. Dies gilt insbesondere auch für die Besuche von altersbedingt behinderten nahen Angehörigen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. März 1989, ZI. 85/13/0091). Diese Auffassung teilen auch die Lehre und Verwaltungspraxis (siehe Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 34 Tz 38; Hofstätter-Reichel, Kommentar, § 34 Einzelfälle Tz 1; Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz 78). Allein Besuchskosten von nahen Angehörigen im Krankenhaus qualifiziert der Verwaltungsgerichtshof als außergewöhnlich, da daraus Belastungen erwachsen, die höher sind als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Kosten von Besuchen naher Angehöriger im Krankenhaus fallen nämlich nicht typischerweise im Rahmen der Lebensführung immer wiederkehrend an (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 1987, ZI. 85/14/0128). Dieser Fall wird auch in der vom Bw. vorgelegten Arbeiterkammer-Broschüre genannt.

Die Mutter des Bw. befand sich in den Streitjahren 2005 bis 2007 den Angaben des Bw. zu Folge in einem Altenpflegeheim und besuchte der Bw. seine Mutter in regelmäßigen

Abständen. Wenngleich es menschlich verständlich ist, dass der Bw. es als seine sittliche Verpflichtung angesehen hat, seine schwer gezeichnete Mutter zu besuchen und ihr in den letzten Jahren ihres Lebens beizustehen (bzw. ihr – wie der Bw. angegeben hat – Sterbebegleitung zu leisten), fehlt den ihm dadurch entstandenen Aufwendungen in Form der Fahrtkosten das Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Derartige Kosten erwachsen nämlich einer Vielzahl von Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und entziehen sich damit einer steuerlichen Absetzbarkeit. Der Abzug als außergewöhnliche Belastung kommt nicht in Betracht und war den Berufungen in diesem Punkt keine Folge zu geben.

Den Berufungen war jedoch insoweit Folge zu geben, als beim Bw. die Aufwendungen in Höhe von € 5.775,04 für Wohnraumsanierung als Sonderausgaben im Jahr 2007 und außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von € 338,31 und € 238,79 für die Jahre 2005 bzw. 2006 zum Abzug zuzulassen sind. Diese Aufwendungen hat das Finanzamt in seinen Berufungsvorentscheidungen (Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2005 bis 2007) jeweils vom 3. September 2009 berücksichtigt, weshalb hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben auf diese Entscheidungen verwiesen wird. Nur der Vollständigkeit halber sei noch angeführt, dass die außergewöhnlichen Belastungen auf Grund der beim Bw. zum Tragen kommenden „zumutbaren Mehrbelastung“ keine steuerlichen Auswirkungen zeitigen können.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 24. August 2010