



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 22. März 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird - wie in der Berufungsvorentscheidung - abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung für 2008 den Abzug folgender außergewöhnlicher Belastungen:

1. Kosten für die auswärtige Berufsausbildung ihres Sohnes (Pauschbetrag für 12 Monate).
2. Kosten für die Fahrten nach G zum Besuch ihrer kranken und pflegebedürftigen Mutter in Höhe von 4.338,20 €.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22. März 2010 wurden die Aufwendungen für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes lediglich für 9 Monate in Höhe von 990,00 € (gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) 110,00 € pro Monat) berücksichtigt. Die Kosten für die Besuchsfahrten nach G wurden zur Gänze nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

In der Bescheidbegründung wurde Folgendes ausgeführt:

- Die außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Berufsausbildung stehe für 9 Monate zu, da die Familienbeihilfe nur bis September 2008 gewährt worden sei.
- Fahrtkosten im Zusammenhang mit Besuchen bei den Eltern seien nicht als außergewöhnlich zu qualifizieren. Es handle sich dabei um Kosten, die im Rahmen der normalen Lebensführung anfallen. Solche Aufwendungen erwüchsen einer Vielzahl von Steuerpflichtigen, die sich um ihre nächsten Angehörigen kümmerten. Der Krankheit und Betreuungsbedürftigkeit der Mutter komme dabei keine entscheidende Bedeutung zu (VwGH 21.9.1983, [82/13/0133](#)).

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 erhob die Berufungswerberin Berufung mit folgender Begründung:

1. Auswärtige Berufsausbildung des Sohnes

[§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) stelle eine Spezialnorm gegenüber den allgemeinen Bestimmungen des [§ 34 Abs. 7 EStG 1988](#) dar, sodass die Gewährung des Freibetrages gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) nicht auf Kinder im Sinne des [§ 106 EStG 1988](#) eingeschränkt sei (somit nicht eingeschränkt auf die Zeit des Bezuges von Familienbeihilfe).

Die Berufungswerberin habe am 4. September 2008 noch die Studiengebühr für die FH Salzburg in Höhe von 378,86 € entrichten müssen. Ihr Sohn habe am 26. November 2008 das Studium an der FH Salzburg erfolgreich abgeschlossen.

Auf Grund der Kostentragung müssten die Aufwendungen für die Berufsausbildung gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) für 12 Monate berücksichtigt werden, weil sie nicht vom Bezug der Familienbeihilfe abhängig seien.

2. Fahrtkosten zum Besuch der Mutter

Die Berufungswerberin habe ihre kranke und pflegebedürftige Mutter (Pflegegeldbezug der Stufe 7) im Jahr 2008 im Abstand von zwei Wochen besuchen müssen.

Es habe sich dadurch folgende außergewöhnliche Belastung ergeben:

Wien - G - Wien: 26 x 560 Km, insgesamt: 14.560 Km

(1.1. - 30.6.2008: 0,376 €/Km; 1.7. - 31.12.2008: 0,42 €/Km) 5.794,88 €

Abzüglich übliche Fahrten einmal zweimonatlich: 6 x 560 Km, -1.337,28 €
insgesamt: 3.360 Km

4.457,60 €

Die gegenständliche Belastung erwüchse keinesfalls der **Mehrzahl der Steuerpflichtigen**.

Die Berufungswerberin habe eine **sittliche Verpflichtung** getroffen, zur Unterstützung ihrer kranken Mutter mit ihrem Kraftfahrzeug jede zweite Woche nach G zu fahren. Vor der Pflegebedürftigkeit ihrer Mutter habe sie diese üblicherweise nur jeden zweiten Monat besucht.

Die Berufungswerberin teilte dem Finanzamt in ergänzenden Schreiben Folgendes betreffend die Fahrten zu ihrer (am 13. Februar 2010 verstorbenen) Mutter mit:

Es habe sich bei den sogenannten "Besuchen" keineswegs um Höflichkeitsbesuche oder um Kontakthalten gehandelt. Sie habe insgesamt sechs Jahre ihre schwer pflegebedürftige Mutter versorgt. Es seien Arbeitsaufenthalte sowie zwischendurch notwendige Fahrten nach G gewesen.

Ihre Mutter sei bettlägrig und zunehmend verwirrt gewesen. Sie habe in den letzten Jahren nicht mehr sprechen können.

Ihre Mutter habe mit 24-Stunden Pflegerinnen ein Einfamilienhaus bewohnt. Die Pflegerinnen seien nur für die Pflege zuständig gewesen.

Die Berufungswerberin habe den gesamten Haushalt, die Instandhaltung des Einfamilienhauses, notwendige Reparaturen, Korrespondenz mit Versicherungen, die laufenden Zahlungen und die Erstellung der Steuererklärung ihrer Mutter übernommen sowie sich um deren ärztliche Versorgung gekümmert. Sie habe den Haushalt von Wien aus ständig mit Lebensmitteln, Heizmaterial, Pflegemitteln (Windeln, Cremes), Wäsche und Medikamenten versorgen müssen. Ihre Mutter habe sich selbst um nichts mehr kümmern können.

Das Haus befinde sich außerhalb von G. Die Gehzeit zum nächsten Geschäft betrage 20 bis 30 Minuten. Die Pflegerinnen hätten zu Fuß nicht einkaufen gehen und zudem ihre Mutter nicht alleine lassen können.

Sie habe die Pflegerinnen einschulen müssen. Bei Urlaub oder Abwesenheit/Freizeit der Pflegerinnen habe sie die Pflege selbst übernehmen müssen.

Bei der Arbeit in Wien habe sie ständig für den Fall, dass es in G zu Problemen kommt, erreichbar sein müssen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2010 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2008 insoweit ab, als der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes ([§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#)) antragsgemäß für 12 Monate in Höhe von 1.320 € als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurde. Nicht anerkannt wurden jedoch weiterhin die Fahrtkosten zur pflegebedürftigen Mutter.

Gegen die Berufungsvorentscheidung stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Fahrtkosten zum Besuch der Mutter

Nach [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens 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).

Gemäß [§ 34 Abs. 2 EStG 1988](#) ist eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Nach [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300 Euro 6 %, bei mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8 %, bei mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10 % und bei mehr als 36.400 Euro 12 %.

Alle Voraussetzungen müssen gleichzeitig erfüllt sein. Schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 1).

Nach dem Wortlaut des § 34 Abs. 2 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. VwGH v. 24.2.2000, 96/15/0197; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 34 Tz 11).

Aufwendungen für Besuchsfahrten zu nahen Angehörigen sind in der Regel nicht außergewöhnlich. Dies gilt auch dann, wenn Angehörige erkrankt bzw. pflegebedürftig sind und Fahrten in kürzeren zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgen (vgl. BFH 22.10.1996, III R 265/94, BStBl II 97, 558; UFS 30.12.2010, RV/0351-K/09). Ausnahmen gelten nur dann, wenn Besuchsfahrten ausschließlich zum Zweck der Heilung bzw. Linderung eines Leidens getätigt werden (vgl. VwGH 1.3.1989, [85/13/0091](#); UFS 19.3.2009, RV/0261-G/08; *Jakom/Baldauf* EStG, 2012, § 34 Rz 90, "Besuchsfahrten/-reisen").

Nach den Ausführungen der Berufungswerberin in einem Schreiben an das Finanzamt vom 17. Juni 2010 haben die Pflegerinnen ihre Mutter gewaschen, gebadet, für sie gekocht, mit ihr gegessen, das Haus in Ordnung gehalten, Wäsche gewaschen und Medikamente verabreicht. Die Pflegeleistungen (24-Stunden Pflege) wurden somit im Wesentlichen von den Pflegerinnen erbracht, was auf Grund der Berufstätigkeit der Berufungswerberin und der großen Entfernung zwischen Wien und G anders auch gar nicht möglich gewesen wäre.

Die Berufungswerberin hat sich im Wesentlichen um die Instandhaltung des Einfamilienhauses gekümmert, notwendige Reparaturen veranlasst und überwacht, die Korrespondenz mit Versicherungen und laufende Zahlungen durchgeführt. Sie hat zudem die Steuererklärung ihrer Mutter erstellt und sich um die ärztliche Versorgung ihrer Mutter gekümmert. Die Berufungswerberin hat weiters den Haushalt ihrer Mutter von Wien aus mit Lebensmitteln, Heizmaterial, Körperpflegemitteln, Wäsche und Medikamenten versorgt. Um dies alles bewerkstelligen zu können, ist die Berufungswerberin alle 14 Tage zu ihrer Mutter nach G gefahren.

Die Berufungswerberin hat sich somit in erster Linie um wirtschaftliche und sonstige Angelegenheiten des Alltags gekümmert und nur in geringem Umfang – während des Urlaubs der Pflegerinnen – Pflegeleistungen für ihre Mutter erbracht.

Fahrtkosten, die dadurch entstehen, dass betagten und altersbehinderten Eltern(teilen) die nötige Unterstützung in der Lebensführung gewährt wird, sind aber nicht als außergewöhnlich zu qualifizieren, da es sich dabei um Kosten handelt, die einer Vielzahl von Steuerpflichtigen

erwachsen, die sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern. Es ist aber auch üblich – und somit nicht außergewöhnlich – dass erkrankte oder pflegebedürftige nahe Angehörige häufiger und auch über größere Entfernungen besucht werden als gesunde (vgl. BFH 22.10.1996, III R 265/94, BStBl II 97, 558, zu etwa alle 14 Tage durchgeführten Fahrten zu den rund 400 Kilometer entfernt wohnenden 82 bzw. 84 Jahre alten Eltern).

Da die von der Berufungswerberin durchgeführten Fahrten im Wesentlichen der Hilfestellung bei Besorgungen des täglichen Lebens und nur in geringem Umfang der Erbringung von Pflegeleistungen gedient haben, sind die berufungsgegenständlichen Fahrtkosten – mangels Außergewöhnlichkeit – nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Zu der in der Berufung zitierten Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 26. Mai 2009, RV/2674-W/08, ist darauf hinzuweisen, dass diese Entscheidung vier bis fünfmal pro Woche durchgeführte Besuchsfahrten eines Steuerpflichtigen bei seiner in einem Pflegeheim untergebrachten Ehegattin betroffen hat. Dieser Fall ist somit mit dem gegenständlichen Berufungsfall nicht vergleichbar.

Dem Berufsbegehren kann daher in diesem Punkt nicht entsprochen werden.

2. Auswärtige Berufsausbildung des Sohnes

Gemäß [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

[§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) verweist nicht auf [§ 106 EStG 1988](#) und knüpft daher nicht an den steuerlichen Kinderbegriff an, sodass auch für volljährige, studierende Kinder, für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe und damit auf den Kinderabsetzbetrag mehr besteht, der Freibetrag in Betracht kommt. Die Verwaltungspraxis knüpft an die gesetzliche Unterhaltspflicht und damit an das Kind im Sinne des Zivilrechts an (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 34 Tz 64).

Es wird daher in der Berufungsentscheidung – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung – der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes für 12 Monate in Höhe von 1.320 € als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Der angefochtene Bescheid wird dementsprechend - wie in der Berufungsvorentscheidung - abgeändert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 31. August 2012