



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.1, vom 3. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe des abgeänderten Einkommensteuerbescheides 1999 sind im Detail dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.), die im Streitjahr 1999 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog, wies in einer Eingabe vom 30. November 2004 ua. darauf hin, dass sie ihre pflegebedürftige Mutter finanziell unterstützt habe. Entsprechend einer weiteren Anregung der Bw. nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1999 gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) wieder auf und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1999 (Ausfertigungsdatum: 2. Dezember 2004). In der Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides führte das Finanzamt ua. aus, dass Unterhaltsleistungen (Unterstützungsleistungen für bedürftige Angehörige) nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien, sofern derartige Aufwendungen auch beim

Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Mangels Vorliegen dieser Voraussetzung seien die geltend gemachten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen gewesen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 3. Jänner 2005 führte die Bw. im Wesentlichen aus, dass die erbrachten Unterhaltsleistungen gegenüber ihrer Mutter nicht nur wegen Bedürftigkeit, sondern vor allem wegen ihrer alters- und krankheitsbedingten besonderen Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit, infolge fortschreitender Demenz- bzw. Alzheimer- und Gallenerkrankung mit notwendiger Diätverpflegung erfolgt seien. Diese Unterhaltszahlungen seien zwangsläufig erwachsen und hätten ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt. Die geltend gemachten Unterhaltsleistungen, welche im Detail noch belegt werden würden, wären auch bei ihrer Mutter als außergewöhnliche Belastung zu bewerten gewesen.

Im Zuge verschiedener weiterer Eingaben an das Finanzamt so ua. vom 9.2.2005, 18.2.2005, 21.3.2005 und 5.10.2005 legte die Bw. eine Fülle von umfangreichen Beweisunterlagen (zB. Aufstellungen über mtl. erwachsene Kranken-, Pflege- und Haushaltskosten der Mutter, Erläuterungen zu den tabellarischen Kostenaufstellungen, Nachweise über die Eigen- und Witwenpension der Mutter, Nachweise über die laufenden Wohnungskosten, Fahrtkostenaufstellungen, Entlohnungsaufstellungen für die Pflegefrauen, Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung des am 7.6.1993 verstorbenen Vaters J.O., Übersetzung des Protokolles der Nachlassverhandlung der am 7.9.2004 verstorbenen Mutter Ja.O., ärztliche Bestätigung von Dr.H. vom 29.7.2005, div. Kontoauszüge, Bestätigung bzw. Nachweise über die Bezahlung der Pflegefrauen vom 7.5.2005) vor, welche die Außergewöhnlichkeit der geltend gemachten Unterhaltsleistungen dokumentieren sollten. Im Schriftsatz vom 26. September 2005 (Eingabe vom 5.10.2005) stellte die Bw. unter Verweis auf das Steuerbuch 2005, Seiten 50 – 53 ua. weiters auch den Antrag, die von ihr unter dem Titel außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Unterhaltsleistungen ohne Abzug bzw. Anrechnung eines Selbstbehaltes steuerlich zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ am 16. Jänner 2006 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte darin im Wesentlichen begründend aus, dass nach § 34 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung dann vorliege, wenn diese außergewöhnlich und zwangsläufig sei sowie durch deren Tragung weiters die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt worden sei. Alle genannten Voraussetzungen müssten im Einzelfall zutreffen. Zu überprüfen sei, ob eine Zwangsläufigkeit zur Tragung von Verpflegungskosten (Anmerkung UFS: gemeint wohl Pflegekosten) gegenüber der Mutter bestanden habe. Eine Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen sei gegeben, wenn eine Unterhaltsverpflichtung

eingefordert werden könne. Nach § 143 ABGB schulde ein Kind unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse jenen „Elternunterhalt“, soweit der Unterhaltsberechtigte dazu nicht selbst im Stande sei. Aus dem vorgelegten Protokoll der Nachlassverhandlung der verstorbenen Mutter Ja.O. habe entnommen werden können, dass sich in deren Vermögen eine Eigentumswohnung und ein Wohnhaus befunden haben. Im Übrigen habe das Nachlassvermögen Forint 19.373.773,00 und die Nachlassbelastungen Forint 12.222.199,00 betragen. Auf Grund der Vermögenslage der verstorbenen Mutter habe keine rechtliche Verpflichtung zur Tragung der Unterhaltsleistungen bestanden. Die Leistungen seien somit freiwillig erbracht worden, weshalb eine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 nicht vorgelegen sei.

Mit Schreiben vom 2. Februar 2006 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend zu ihrem bisherigen Berufungsvorbringen wies die Bw. darauf hin, dass eine Verwertung der in Budapest gelegenen Eigentumswohnung ihrer Mutter nicht möglich gewesen sei, da sie diese bis zu ihrem Tode bewohnt hatte. Aus diesem Grunde habe ihre Mutter aus diesem Vermögen auch keinerlei finanziellen Nutzen ziehen können. Erst nach einer Renovierung dieser total abgenützten, desolaten Wohnung habe an eine Vermietung oder an einen Verkauf gedacht werden können und erst dann könne mit einiger Sicherheit festgestellt werden, wie hoch der Erlös von diesem Nachlasswert ausfallen würde, da der im Nachlassbescheid angeführte Wert nur ein Schätzwert der Bezirks-Gemeinde sei. Ein genauer Wertbescheid vom ungarischen Gebührenamt liege derzeit noch nicht vor. Zum Wohnhaus in Balatonszemes führte die Bw. im Wesentliche aus, dass die gesamte Finanzierung (Kauf und Renovierung) dieses Hauses, wie auch in der Nachlassverhandlung dargelegt wurde, zur Gänze durch ihren Schwager erfolgt sei. Auch aus diesem Wohnhaus habe die Mutter keinen finanziellen Nutzen ziehen können. Die bisher dargelegten Tatsachen würden aufzeigen, dass ihre Mutter mit Ausnahme einer geringen monatlichen Pension keinerlei finanzielle Mittel gehabt habe. Folglich habe für sie sehr wohl eine rechtliche Verpflichtung bestanden ihrer Mutter die vorgeschriebene ärztliche Pflege und Aufsicht zukommen zu lassen. Die erbrachten Leistungen seien daher lebensrettend notwendig und nicht wie es das Finanzamt vermeint im Rahmen einer freiwilligen Unterhaltsleistung erbracht worden. In einem gesonderten Schriftsatz, ebenfalls mit 2.2.2006 datiert, wies die Bw. ua darauf hin, dass ihre finanziellen Unterstützungsleistungen gegenüber ihren mittellosen Eltern dem Finanzamt sehr wohl bereits seit 1970 bekannt gewesen seien und teilweise auch als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden wären.

Im Vorlagebericht vom 8. Februar 2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte das Finanzamt unter Verweis auf die Begründungsausführungen in der Berufungsvorentscheidung

vom 16. Jänner 2006 den Antrag, die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 möge als unbegründet abgewiesen werden.

Mit Schriftsatz vom 15. Februar 2006 wies die Bw. ergänzend darauf hin, dass in den Jahren 1997 bis zum Jahre 2004 jeweils „Pflegekosten, Rezeptkosten für ihre Mutter „ und „Verpflegungskosten nur für die Pflegefrauen“ als außergewöhnliche Belastung beantragt worden waren. Weiters wies die Bw. wiederholt darauf hin, dass ihre Mutter über kein Vermögen verfügt habe, welches verwertbar gewesen wäre. Die kleine Wohnung in Budapest sei von ihrer Mutter und den Pflegefrauen bewohnt gewesen. Aufgrund des umfangreichen Sachverhaltvorbringens und der vielfältigen Unterlagen die bereits vorgelegt worden seien, werde aus der Sicht der Bw. auch eine mündliche Verhandlung bzw. Erörterung des Falles beantragt. Im Schreiben vom 11. Dezember 2006 brachte die Bw. ua. ferner vor, dass es in Ungarn keine Krankenkassen-Pflegeheime gegeben habe, in welcher ihre Mutter eine persönliche Tag- und Nachtpflege und Betreuung infolge Behinderung und Pflegebedürftigkeit hätte erfahren können. Der langjährige Hausarzt ihrer Mutter Dr.K. habe jedoch eine Tag- und Nachtpflege verordnet und bei ihr in Auftrag gegeben. Diese ständige Tag- und Nachtpflege habe daher infolge Nichtvorhandenseins eines geeigneten Pflegeheimes in der eigenen Wohnung erbracht werden müssen. Darüber hinaus wäre ein privates Pflegeheim wesentlich teurer gekommen als die häusliche Krankenbetreuung durch rumänische Pflegefrauen, welche die Mutter Tag und Nacht zu pflegen hatten. Auch gäbe es in Ungarn kein Pflegegeld seitens der ungarischen Krankenversicherung bzw. des Sozialamtes. Dadurch sei eine Einstufung auf Grund einer Behinderung in Stufen bzw. Prozentsätzen durch ungarische Ärzte nicht möglich gewesen. Tatsache sei jedoch, dass ihre Mutter entsprechend der österreichischen Pflegeverordnung in Stufe 6 einzuordnen gewesen wäre. Ebenso sei bei der Zuerkennung von Pflegegeld in Österreich von einem mindestens 25 %igen Grad der Behinderung der betreuten Person auszugehen. Die von ihr für die Mutter getragenen Pflegekosten seien daher ohne Abzug eines „Selbstbehaltes“ zu berücksichtigen. Zum Verkauf der geerbten Budapester Wohnung über ein Immobilienmaklerbüro im Jahr 2006 gab die Bw. unter Vorlage entsprechender Unterlagen weiters bekannt, dass der Gesamterlös für sie € 18.094,03 betragen habe, welcher in Summe auch ihre „Selbstbehalte“ der Jahre 1997 bis 2004 nicht übersteigen würde.

Anlässlich eines Erörterungsgespräches am 5. Dezember 2007 beim Unabhängigen Finanzsenat, bei dem die geladenen Verfahrensparteien anwesend waren, wurde von den Vertretern des Finanzamtes außer Streit gestellt, dass die Bw. im Kalenderjahr 1999 rechtlich und sittlich verpflichtet gewesen sei ihre Mutter finanziell zu unterstützen. Auch komme dem Berufungsbegehren der Bw. auf Zuerkennung einer außergewöhnlichen Belastung insoweit Berechtigung zu, als die geltend gemachten Unterhaltsleistungen krankheits- und

pflegebedingte Aufwendungen der (mittellosen) Mutter (80 % der beantragten Telefonkosten, Medikamente, Windel, Diätkosten, Arztkosten, Aufwendungen für die Pflegefrauen inkl. deren Verpflegungskosten) betroffen hätten. Von dem aus dem Titel „Unterhaltskosten“ als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennenden Aufwandsbetrag des Streitjahres 1999 sei jedoch ein Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 EStG 1988 in Abzug zu bringen. Nicht anzuerkennen seien im Gegenstandsfalle jene Unterhaltsleistungen die dem Zweck der Bestreitung des normalen Lebensunterhaltes der Mutter der Bw. (Verwaltungskosten, Erdgas, Strom, Wohnungs-Versicherung, Wohnungssteuer, Kabel-TV, Wasser, 20 % der geltend gemachten Telefonkosten) gedient hätten. Weiters seien aus der Sicht der Amtsvertreter die Fahrtaufwendungen der Bw. für Besuchsfahrten mangels „Außergewöhnlichkeit“ nicht abzugsfähig.

In Erwidierung dazu wurde von der Bw. ihr bisheriges Antrags- und Berufungsbegehren zur Gänze aufrechterhalten, wobei nochmals der Antrag gestellt wurde, die in Rede stehenden „Unterhaltsleistungen“ ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Über Fragestellung der Bw. wurde dieser ua. mitgeteilt, dass die in der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 5.12.2007 unter Pkt. 1 angeführten EURO-Beträge mit den vom Bundesministerium für Finanzen im „Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung“ bzw. im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ verlautbarten Kassenwerten (Stand 1.12.1999: 1 € = 255 HUF) umgerechnet worden waren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung 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 folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein
- Sie muss zwangsläufig erwachsen
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung 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 (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 34 Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt wird je nach Einkommen mit Prozentsätzen berechnet und vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und für jedes Kind (§ 106 EStG 1988).

Nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) Anspruch auf diese Beträge hat.

.....

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Mit Einkommensteuerbescheid 1999 vom 2. Dezember 2004 wurden vom Finanzamt nachfolgend angeführte „Unterhaltsleistungen“, welche von der Bw. unter dem Titel außergewöhnliche Belastung beantragt wurden, nicht berücksichtigt:

Pos.	Aufwandsarten	geltend gemachte Beträge (Kurs: 255 HUF = 1 €)	
		in HUF	in EURO
1	Verwaltungskosten	34.980,00	137,20
2	Erdgas	47.311,00	185,60
3	Elektrizität	24.958,00	97,90
4	Telefonkosten	82.771,00	324,60
5	Kontoführung	3.530,00	13,90
6	Wohnungssteuer	3.000,00	11,80
7	Wohnungs-Versicherung	9.840,00	38,60
8	Kabel-TV	10.530,00	41,30
9	Wasser	5.731,00	22,50

10	Medikamente	144.000,00	564,70
11	Windel	36.000,00	141,20
12	Essen	360.000,00	1.412,00
13	Arztkosten	48.000,00	188,30
14	Pflegefrau 1	1.032.000,00	4.047,10
15	Pflegefrau 2	480.000,00	1.882,40
16	Fahrtkosten nach Budapest	84.383,00	331,00

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist im vorliegenden Berufungsfall dadurch festgelegt bzw. gekennzeichnet, dass die von der Bw. getrennt lebende Mutter infolge eines im Jahre 1997 erlittenen Schlaganfalles einer ständigen Kranken- und Pflegebetreuung bedurfte. Auf Grund der in den Verwaltungsakten einliegenden Unterlagen ergibt sich weiters unstrittig, dass das eigene Einkommen der Mutter der Bw. zur Bestreitung von laufenden Lebenshaltungskosten sowie von anfallenden Krankheits- und Pflegekosten nicht ausreichte und somit die Bw. rechtlich und sittlich verpflichtet gewesen war, ihre unterhaltsberechtigten Mutter im Kalenderjahr 1999 finanziell zu unterstützen.

Nach dem oben zitierten klaren Wortlaut des Gesetzes (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988) sind Unterhaltsleistungen an (mittellose) Angehörige jedoch nur insoweit steuerrechtlich berücksichtigungswürdig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Werden daher an kranke oder pflegebedürftige Personen, die nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen leben, laufende Unterhaltsleistungen erbracht, so ist davon nur jener Aufwandsbetrag, der auf die Übernahme von tatsächlichen Krankheits- oder Pflegekosten zurückzuführen ist, als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Die von der Bw. geltend gemachten Unterhaltsleistungen waren daher auf das Vorliegen dieser gesetzlich geforderten Anspruchsvoraussetzungen zu überprüfen und rechtlich zu würdigen.

Im Rahmen des Erörterungsgespräches am 5.12.2007 wurde von den Amtsvertretern des Finanzamtes außer Streit gestellt, dass die von der Bw. für ihre unterhaltsberechtigten Mutter verausgabten Krankheits- und Pflegekosten des Jahres 1999 in Höhe von € 8.495,40 (80 %iger Anteil der Telefonkosten € 259,70, Medikamente € 564,70, Windel € 141,20, Diätkosten der Mutter und Verpflegungskosten der Pflegerinnen € 1.412,00, Arztkosten € 188,30 und Kosten der Pflegefrauen € 5.929,50) als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien.

Für alle Übrigen nicht unmittelbar im Zusammenhang mit Krankheits- und Pflegekosten mitfinanzierten Unterhaltsleistungen – wie Verwaltungskosten € 137,20, Erdgas € 185,60, Strom € 97,90, 20 %iger Anteil der Telefonkosten € 64,90, Kontoführung € 13,90, Wohnungssteuer € 11,80, Wohnungsvericherung € 38,60, Kabel TV € 41,30, Wasser € 22,50 und Fahrtkosten nach Budapest € 331,00 – wurde von den Finanzamtsvertretern die gänzliche Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung verneint.

Auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellt nur die Finanzierung besonderer Unterhaltsleistungen, die durch Krankheit, Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit anfallen, eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 dar.

Wie von den Vertretern des Finanzamtes rechtsrichtig erkannt wurde, stellen aus dem Familienrecht entspringende Unterhaltsleistungen, die zur Abdeckung normaler Lebenshaltungskosten (Wohnung, Kleidung, Nahrung, Freizeitgestaltung, etc.) von Unterhaltsverpflichteten geleistet werden, keine außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG dar. Im gegenständlichen Fall sind daher die von der Bw. geltend gemachten Unterhaltsleistungen für typische Kosten der Lebensführung (Wohnungs- und Betriebskosten: Verwaltungskosten € 137,20, Erdgas € 185,60, Strom € 97,90, Wohnungssteuer € 11,80, Wohnungsvericherung € 38,60, Kabel TV € 41,30, Wasser € 22,50) sowie von Kontoführungskosten (€ 13,90) der unterhaltsberechtigten Mutter nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Darüber hinaus vermag auch der Unabhängige Finanzsenat der Bw. darin nicht zu folgen, dass die zwar belegmäßig nachgewiesenen Telefonkosten (HUF 82.771,00) der Mutter zur Gänze auf deren erwähnte Krankheits- und Pflegesituation zurückzuführen gewesen seien. Dass die Krankheits- und Betreuungskosten (Telefonate mit Ärzten und Pflegefrauen) zu einem erhöhten Telefonaufwand bei der Mutter im Streitjahr 1999 geführt hatten wird nicht in Abrede gestellt. Wenn die Amtsvertreter des Finanzamtes jedoch mangels Aufzeichnungen über krankheitsbedingt geführte Telefonate von den als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Telefonkosten des Jahres 1999 einen 20%igen Anteil (€ 64,90) als nicht „krankheitsbedingt veranlasst“ schätzten, so wird dieses keinesfalls überzogene Schätzungsergebnis, welches auf Erfahrungen des täglichen Lebens beruht, auch vom Unabhängigen Finanzsenat nicht in Zweifel gezogen.

Zur Frage der „Außergewöhnlichkeit“ betreffend Fahrtkosten gilt zu bedenken, dass vielen Steuerpflichtigen aus dem Umstand, dass sie ihre alten und kranken Angehörigen regelmäßig besuchen, mitunter nicht unerhebliche Kosten entstehen. Jedoch erfüllen auch insoweit nur Fahrtkosten im unmittelbaren Zusammenhang mit Krankheitskosten (zB. Fahrten zum Arzt, zur Apotheke, zur ärztl. verordneten Therapie) das Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Mit der Frage der Berücksichtigung von Fahrtspesen in Zusammenhang mit der Betreuung eines 95-



jährigen, zu 90 % seh- und hörbehinderten Vaters hat sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.3.1989, 85/13/0091, auseinander gesetzt und erkannt, dass Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen und Hilfestellungen zwischen Vater und Sohn nichts Außergewöhnliches sind.

Aktenkundig ist, dass die geltend gemachten Fahrtkosten der Bw. ausschließlich auf vier Besuchsfahrten zur getrennt lebenden Mutter beruhen. Aber auch das Argument der Bw., dass die Fahrten dem Zwecke der Mitnahme von Barmitteln zur Finanzierung des Unterhaltes der Mutter gedient haben, vermag nicht zu überzeugen. Unter Beachtung der Norm des § 34 Abs. 7 EStG 1988 und mangels „Außergewöhnlichkeit“ waren die von der Bw. für das Jahr 1999 geltend gemachten Aufwendungen (€ 331,00) für vier Besuchsfahrten nach Budapest nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Wenn seitens der Bw. wiederholt damit argumentiert wurde, dass ihre unterhaltsberechtigte Mutter auf Grund ihrer körperlichen Behinderung bzw. der ärztlich attestierten Krankheitsbilder in Österreich eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von mehr als 25 % bescheinigt bekommen hätte, so ist dieses glaubhafte Vorbringen für den gegenständlichen Fall jedoch ohne Bedeutung. Zum allgemeinen Verweis der Bw. auf das Steuerbuch 2005, Seiten 50 – 53, wonach außergewöhnliche Belastungen bei „Behinderungen“ ohne Abzug eines Selbstbehaltes zu berücksichtigen seien, ist ihr entgegenzuhalten, dass unter dem Titel „außergewöhnliche Belastung“ nur jene Aufwendungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können, die im § 34 Abs. 6 EStG 1988 angeführt sind (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34 Anm. 39).

Die im „Steuerbuch“ getroffenen Aussage (Seite 53), dass bei Zuerkennung von Pflegegeld von einer mindestens 25%igen Erwerbsminderung (Grad der Behinderung) auszugehen sei, kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht losgelöst von den Bestimmungen des § 34 Abs. 6 (dritter und vierter Teilstrich) EStG 1988 betrachtet werden. Nach diesen Bestimmungen können aus einer (steuerlich relevanten) Behinderung resultierende Aufwendungen, die an Stelle des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 geltend gemacht werden, ohne Abzug eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden. Auch gilt darauf hinzuweisen, dass nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein derartiger Freibetrag nur dann zusteht, wenn einem Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, bei Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) oder bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe) Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988) entstehen. Die diesbezüglichen Einwendungen der Bw., wonach im konkreten Fall kein Selbstbehalt iSd § 34 Abs. 4 EStG 1988 zur Anwendung zu kommen habe, gehen angesichts der klaren Gesetzeslage ins Leere.

Der Gesetzessystematik des § 34 EStG 1988 folgend können demnach die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden „Unterhaltsleistungen an (mittellose) Angehörige“ nur bei Überschreiten des Selbstbehaltes (§ 34 Abs. 4 EStG 1988) des Unterhaltsverpflichtenden dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und insoweit einkommensreduzierend zum Abzug kommen (vgl. veröffentlichte Entscheidung des UFS in der Findok vom 25.11.2004, RV/1571-W/04; 24.6.2005, RV/0916-W/05 und vom 30.12.2005, RV/2005-W/03; sowie Doralt, EStG-Kommentar, Band III, zu § 34, Tz 60).

Als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes gilt das Einkommen (§ 34 Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung. Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt.

Die im § 34 EStG angeführten Prozentsätze betragen bei einem Einkommen von

höchstens 100.000 S	6 %
mehr als 100.000 S bis 200.000 S	8 %
mehr als 200.000 S bis 500.000 S	10 %
mehr als 500.000 S	12 %

Der Prozentsatz für die Berechnung des Selbstbehaltes vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, bzw. für jedes Kind (§ 106).

Im berufungsgegenständlichen Fall ermittelt sich der Selbstbehalt wie folgt:

	Beträge in ATS
Bruttobezüge laut Lohnzettel	713.738,00
- steuerfreie Bezüge	3.097,00
- insgesamt einbehaltene SV-Beiträge	104.413,00
<b>Zwischensumme</b>	<b>606.228,00</b>
- Sonderausgaben	14.546,00
- Werbungskosten	1.800,00
<b>Einkommen nach Abs. 5</b>	<b>589.882,00</b>

Das Einkommen nach § 34 Abs. 5 EStG 1988 der Bw. beträgt im Kalenderjahr 1999 S 589.882,00 somit beträgt der Prozentsatz, welcher gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 anzuwenden ist 12 %.

Der Selbstbehalt beträgt somit gegenständlich gerundet S 70.786,00 (€ 5.144,22).

Auf Grund der gegebenen Sach- und Aktenlage ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat, dass der Bw. für das Streitjahr 1999 Unterhaltsleistungen im Sinne des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 in Höhe von € 8.495,40 (S 116.899,25) zuzuerkennen sind von welchen ein Selbstbehalt in Höhe von € 5.144,22 (S 70.786,00) in Abzug zu bringen war.

Eine wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit war folglich bei der Bw. im Kalenderjahr 1999 insoweit gegeben, als die durch die gegenständliche Berufungsentscheidung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig anerkannten Unterhaltsleistungen den von der Bw. zu tragenden Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 überschritten haben.

Aus den dargelegten rechtlichen Schlussfolgerungen war der Berufung daher teilweise Folge zu geben, wobei das Ergebnis der Neuberechnung der Einkommensteuer 1999 dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

20. Dezember 2007