



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N. M., xy.L., vom 2. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 23. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (infolge Bw.) erzielte im berufungsgegenständlichen Jahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung gehen ua folgende von der Bw. beantragte Krankheitskosten hervor:

Krankheitskosten für Behinderung 80% mit Gehbehinderung" (laut beiliegenden Rechnungen)		1.135,17 €
"Aufwand für Pflege und Hilfe im Haushalt, Holzheizung, laut Beilagen":		
2005	Zahlung an Tochter J. für Fahrtkosten 2x/Wo S. - L. für Pflege und Erledigungen z.H. $43 \text{ km} \times 104 = 4472 \text{ km} \times 0,356$	1.592,03 €
	Pflegelohn pro Woche 52 x 8 Stunden = 416 Stunden	720,93 €

2005	Zahlung an Sohn R. für Fahrtkosten W. - L. für Pflege u. Erledigungen z.H. 12 x 538 km = 6456 x 0,356	2.298,33 €
	Für Pflegezeit 12 x 8 Stunden = 96 Stunden	200,00 €
	Summe Pflegeaufwand	4.811,29 €
	Abzüglich Pflegegeld 01-12/2005	- 1.735,20 €
	Gesamtaufwand	4.211,26 €
Versicherungen		2.226,42 €
Außergewöhnliche Belastung ohne Behinderung: Brille		720,00 €

„Geltendmachung der tatsächlichen Kosten: Statt der pauschalen Freibeträge können die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Allfällige pflegebedingte Geldleistungen sind abzuziehen.“

Da bei Bezug von Pflegegeld während des ganzen Jahres der pauschale Freibetrag für 80% mit Gehbehinderung nicht zusteht, sind die Kosten für Heilbehelfe und nicht regelmäßige Aufwendungen mit 1.135,17 € beantragt worden. Zusätzlich wurde die Differenz für die Aufwendungen der Pflegeleistungen mit 3.076,09 € beantragt. Das erhaltene Pflegegeld mit 1.735,20 € wurde abgezogen und somit mit 4.211,26 € als außergewöhnliche Belastung mit Behinderung beantragt“.

Aus den vorgelegten Bestätigungen ist folgendes zu entnehmen:

**1) Bestätigung des Herrn R. N. :**

*„.....Durch die schwere Erkrankung und die darauf folgenden Operationen meiner Mutter N. M., habe ich diese im Jahr 2005 so gut als möglich unterstützt und war an vielen Wochenenden und im Urlaub für sie da, um jene Hilfe zu geben, die meine Schwester im Hause nicht machen konnte.*

*Hierfür haben sich meine Schwester und ich während des Jahres abgesprochen und abgewechselt.*

*Im Jahr 2005 bin ich 6.456 km mit meinem PKW von W. nach L. gefahren und diese wurden mir von Frau N. (Bw.) ersetzt. Es waren noch zusätzliche Fahrten, welche aber in den Privatbereich gefallen sind und nicht berechnet wurden. Für meinem Fahrtkostenaufwand mit meinem PKW, habe ich als Anerkennung von N. M. den Betrag von insgesamt 2.298,33 € erhalten.*

*Die Unterstützung und Pflege durch die Familienmitglieder war die einzige finanzierte Möglichkeit, da nur eine Unterstützung durch Pflegegeldstufe 1 von 1.735,20 € gewährt wurde. Hier von habe ich 200 € als Anerkennung für meinen Zeitaufwand bzw. für kleinere Ausgaben für Sie (gemeint von Ihr) erhalten. Pflegeaufenthalte in Pflegestationen wurden für begrenzte Zeiten von der Krankenkasse gewährt, die restliche Zeit des Jahres musste sie zu Hause gepflegt und unterstützt werden.*

*Der Pflegebedarf mit Stufe 1 (50-90) Stunden wurde von der PVA festgestellt.....*

***Fremdvergleich für Pflege und Haushaltsführung durch das Hilfswerk oder andere Pflegedienste:***

*ca 16 Stunden/Woche nur für Haushaltshilfe, leichte Pflegeleistungen, Bett machen, Essen ohne Einkäufe und Medikamente.*

*Stundensätze Mo-Sa 13:00 ca 29 €, ab Sa 13:00 ca 42,00 €; So. und Feiertage ca. 54,00 € Zusätzlich Fahrtkosten pro Anfahrt 26 min. plus km Geld Aufwand von ca 60-70 Stunden mtl. x 12 Mo = ca. 800 Std x ca 29 € wären Kosten von 23.200 € zuzüglich km-Geld nach L. .... "*

**2) Bestätigung der Frau J. K.:**

*..... Durch die schwere Erkrankung und die darauf folgenden Operationen meiner Mutter N. M., habe ich diese im Jahr 2005 so gut als möglich unterstützt und war im Durchschnitt 2x/Woche ca 8 Stunden für sie da.*

*Hierfür haben sich mein Bruder und ich während des Jahres 2005 abgesprochen und abgewechselt.*

*Im Jahr 2005 bin ich 4160 km mit meinem PKW von S. nach L. gefahren und diese wurden mir von Frau N. ersetzt. Es waren noch zusätzliche Fahrten, welche aber in den Privatbereich gefallen sind und nicht berechnet wurden. Für meinen Fahrtkostenaufwand mit meinem PKW, habe ich als Anerkennung von N. M. den Betrag von insgesamt 1.592,03 € erhalten.*

*Die Unterstützung und Pflege durch die Familienmitglieder war die einzige finanzierte Möglichkeit, da nur eine Unterstützung durch Pflegegeldstufe 1 (50-90) von 1.735,20 € gewährt wurde. Hier von habe ich 720,93 € als Anerkennung für meinen Zeitaufwand bzw. für kleinere Ausgaben für Sie (gemeint von Ihr) erhalten. Pflegeaufenthalte in Pflegestationen wurden für begrenzte Zeiten von der Krankenkasse gewährt, die restliche Zeit des Jahres musste sie zu Hause gepflegt werden .....*

Vom Finanzamt wurde der Einkommensteuerbescheid 2005 am 23. Mai 2005 erlassen, wobei die Arbeitnehmerveranlagung eine Gutschrift in Höhe von 1.502,55 € ergab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht berücksichtigt worden seien, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.190,04 € nicht überstiegen hätten. Die beantragten

---

Aufwendungen für die Pflege durch die Angehörigen würden keine abzugsfähigen außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG 1988 darstellen.

Dagegen brachte die Bw. rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

"Infolge meiner schweren Operationen wurde mir (= Bw.) der Behindertenpass mit 80% und Zusatzeintrag Gehbehinderung sowie der Parkerlaubnisausweis ausgestellt.

Im Bescheid wurden die beantragten Aufwendungen, die sich hauptsächlich durch Anfahrtskosten zur Pflege durch meinen Sohn und meine Tochter zusammensetzen mit der Begründung abgelehnt, dass die Pflege durch die Angehörigen keine absetzbaren außergewöhnlichen Belastungen darstellen. Da es sich hierbei um Aufwandsätze für entstandenen Fahrtkosten von insgesamt 2.298,33 € und um einen Anerkennungsbetrag von 200 € für R. sowie für J. ein Fahrtkostenersatz von 1.592,03 € und 720,93 € für den Zeitaufwand und kleinerer Ausgaben handelte, die sie öfter getätigt hat, ohne Belege hiefür abzurechnen, bitte ich diese zu berücksichtigen.

Das erhaltene Pflegegeld wurde von den Aufwendungen abgezogen und nur der verbleibende Aufwand beantragt.

Diese Ausgaben haben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, belasten mein laufendes Einkommen erheblich und führten 2005 zu einer entsprechenden Vermögensminderung.

Die Außergewöhnlichkeit ist durch meine enorme Behinderung gegeben und eine gesetzliche Verpflichtung zur Pflege durch Angehörige kann zwar für normale Krankheiten und für einen gewissen Zeitraum gelten, nicht aber für den erhöhten Pflegebedarf eines so schwer gehbehinderten Menschen wie mich während des ganzen Jahres. Es kann sich bei mir um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. gewöhnliche Belastung handeln.

Die ganztägige Beschäftigung einer Haushaltshilfe infolge Erkrankung und Pflegebedürftigkeit des Steuerpflichtigen ist auch bei guter Einkommens- und Vermögenslage als außergewöhnlich zu betrachten, sofern die durch die Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die einer "normalen" Haushaltshilfe hinausgeht.

Die Zwangsläufigkeit ist durch meine Behinderung und durch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gegeben, da eine Pflege durch öffentliche Institutionen schon im Antrag mit einem Fremdvergleich angeführt wurde und diese Kosten mein laufendes Einkommen bei weitem überstiegen hätten. Dadurch ist es mir möglich, zu Hause in gewohnter Umgebung mein Leben zu verbringen, was auch aus psychischer Sicht für meinen Gesundheitszustand sehr wichtig ist und auch durch das neue Heimbetreuungsgesetz befürwortet wird. Die Kosten einer Pflegestation oder die Aufenthaltskosten darin würden anstandslos anerkannt, ebenso die Fahrtkosten einer Institution wie Hilfswerk, Lebenshilfe usw, welche aber ein vielfaches

---

von meinen beantragten Aufwendungen betragen würden.

Es war daher für mich die einzige leistbare Möglichkeit, meinen Kindern wenigstens die Anfahrtskosten und einen Anerkennungsbetrag für den Zeitaufwand und kleinere Ausgaben zu ersetzen. Es kommt bei der Außergewöhnlichkeit auch darauf an, ob der Steuerpflichtige objektiv glauben darf, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können....“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2006 wurde die Berufung abgewiesen. In der gesondert zu diesem Bescheid ergangenen Begründung gab das Finanzamt an, dass es sich bei der von den Kindern geleisteten Betreuung und Pflege der Mutter um eine nach § 137 Abs. 2 ABGB abgeleitete Beistandspflicht handeln würde.

In der Folge beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den unabhängigen Finanzsenat. Ergänzend brachte sie vor, dass sie die Punkte außergewöhnlich, zwangsläufig, wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, monetäre Belastung und endgültiger Verzehr, keine Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben erfülle durch die 80%ige Gehbehinderung, gesetzliche Beistandspflicht der nicht haushaltszugehörigen Kinder, besondere Situation durch die hohen Anreisekosten und den erhöhten Pflegebedarf gegenüber der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, dauernde Pflege über Jahre gegenüber einer kurzfristigen Krankheit, die wieder vergehen würde und die normale Beistandspflicht bei weitem übersteige. Laut UFSW GZ RV/0951 würden Anfahrtskosten zur Pflege sehr wohl anerkannt werden. Daher werde ersucht, die Anerkennung der bezahlten Kilometergelder, Telefonate und kleineren Aufwendungen ohne Rechnung und die geringen Ersätze für die regelmäßig anfallenden Pflegeleistungen von monatlich 90 Stunden unter Berücksichtigung der Situation nochmals zu überprüfen und darüber zu entscheiden.

In Beantwortung des Vorhalts vom 4. Juli 2007 führte die Bw. im Schreiben vom 14. Juli 2007 im wesentlichen folgendes aus:

### **Zu Punkt 1:**

„Bezüglich der von J. und R. getätigten Fahrten lege ich detaillierte Aufstellungen bei.

J. :

ist ganztägig berufstätig und wohnt 22 Kilometer entfernt von mir. Dadurch übernimmt sie den grossteil der erforderlichen Tätigkeiten. Sie ist alleinstehend, ohne Kinder und fährt meist nach der Arbeit oder an den Wochenenden zu mir. Es wurden ihr von mir 104 Fahrten zur Pflege und Hilfsverrichtungen ersetzt, obwohl sie vielmehr Fahrten zu mir tätigte. Die Fahrten wurden aus ihren und meinen Aufzeichnungen entnommen. Die Strecke ist vorgegeben. Es

---

wurde jedoch kein durchgehend geschriebenes Fahrtenbuch geführt, teils aus Unwissenheit bzw. da der zusätzliche Aufwand hierfür neben der enormen Belastung und dem großem Zeitaufwand für Pflege und der vollen Berufstätigkeit zu groß war. J. hat im Jahr 2005 416 Stunden geleistet und hierfür als Anerkennung den Betrag von 720,93 € erhalten, was einen Stundenlohn von 1,73 € ergibt.

R.:

Es wurden insgesamt 25 Fahrten W. - L. – W. getätigt, wovon ich ihm für 12 Fahrten zur Pflege und Hilfsverrichtungen die Kosten ersetzt habe. Es wurde auch von ihm kein durchgehend geschriebenes Fahrtenbuch geführt, teils aus Unwissenheit bzw. voller Berufstätigkeit und der großen Entfernung sowie der enormen regelmäßigen Belastung für Pflege und Hilfe zu groß war. R. ist meist von W. am Abend angereist und hat bei mir genächtigt. Er hat es beruflich so eingeteilt, dass er mindestens ein bis zwei Tage für mich zur Pflege und Hilfsverrichtungen da sein konnte. Er hat auch an den Besuchstagen Tätigkeiten für mich erledigt, obwohl ich ihm für diese 13 Fahrten keinen Ersatz bezahlt habe. R. erhielt als Anerkennung für seinen Zeitaufwand 200 €.

.....

## **Zu Punkt 2:**

Im Jahr 2005 waren keine Krankenhaus- und Kuraufenthalte, es wurde mit dem Jahr 2004 verwechselt. Es waren lediglich ambulante Therapien im Diakonissenheim X. nötig. Die Therapiezeiten wurden beim Antrag schon eingereicht und sind auch aus dem beigelegten Kalender ersichtlich (gelb markiert).

Der ganzjährige Pflegebedarf wurde von der PVA mit Pflegestufe 1 (50-90 Stunden monatlich) festgestellt. Dies entspricht jährlich 600 bis 1000 Stunden und wird durch meine beiden Kindern abgedeckt. Die erforderlichen Tätigkeiten sind im Pflegegesetz angeführt und geregelt. J. und R. wechseln sich hierfür ab, um die Belastungen aufzuteilen. Die anfallenden Stunden durch Pflegedienste abzudecken, ist bei meinem Einkommen nicht leistbar, sodass ich für die unbedingt notwendigen Leistungen auf die Hilfe meiner beiden Kinder angewiesen bin. Für den Zeitaufwand erhält J. monatlich 60 € als kleine Anerkennung.

Folgende Tätigkeiten wurden von J. und R. abwechselnd durchgeführt:

Betreuungsbedarf wegen körperlicher Behinderung 70% mit Gehbehinderung und Unzumutbarkeit Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel:

Zur Fortbewegung benötige ich einen Stock, habe dadurch eine Hand nicht frei zum Tragen und bin dadurch nicht mehr in der Lage, die Tätigkeiten des täglichen Lebens alleine auszuführen.

Fußpflege, Mithilfe bei der Körperpflege, Pflegebedarf, Herbeischaffen von Nahrungsmitteln,

Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens, Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände: Wäsche waschen, Betten überziehen, Fenster, Boden und Teppiche reinigen, Vorhänge abnehmen und aufhängen. Pflege der Leib und Bettwäsche, Beheizung des Wohnraumes einschließlich der Beschaffung des Heizmaterials: In meiner Wohnung gibt es nur eine Etagenheizung, die ganzjährig ausschließlich nur mit Holz beheizt wird, da auch das Warmwasser damit aufbereitet werden muss. Bei Anlieferung wird es von R. zerkleinert und gestapelt. Da ich den Holzvorrat für zwei bis drei Tage nicht selbst tragen kann, wird dies von den Kindern regelmäßig erledigt.

Mobilitätshilfe: Wenn ich große Schmerzen verspüre oder mein Gesundheitszustand es nicht zulässt, werden die Fahrten zu Ärzten und Therapien von den Kindern mit meinem PKW durchgeführt, ebenso weitere Strecken für Besuche bei Bekannten oder Ausflüge im Nahbereich.

#### **Zu Punkt 4:**

Mein Auto lenke ich meist selbst, führe aber nur die unbedingt notwendigen Fahrten selbst durch. Weitere Strecken fahren mich die Kinder mit meinem Auto. Je nachdem wer gerade da ist. Auch an Tagen, wo ich mich schlechter fühle, fahren mich die Kinder zu Therapien oder Ärzten.“

Der Vorhaltsbeantwortung waren folgende Schreiben beigelegt:

- 1) Aufstellung der Krankheitskosten 2005
- 2) Zwei Bestätigungen des R. N. vom 31. Dezember 2005 (1 mal unterschrieben, 1 mal nicht unterschrieben; in Kopie)
- 3) Aufstellung Fahrten L. - W. - L. 2005 von R. N.
- 4) Bestätigung von Frau J. K. vom 12. Juli 2007
- 5) Aufstellung 2005 J. K. Fahrten S. – L. – S.

Auf das vom unabhängigen Finanzsenat erteilte Auskunftsersuchen vom 30. August 2007 teilte Herr R. N. mit, dass er als Lokführer bei der ÖBB im Außendienst tätig sei. Durch den Turnusdienst und den vielen Nachtdiensten würde sich ergeben, dass auch mehrere Tage hintereinander frei seien, ohne Urlaub nehmen zu müssen. Er lebe alleine, darum sei es möglich, dass er sehr viel Zeit für seine pflegebedürftige Mutter aufbringen könne. Die Fahrten nach L. würden mit seinem PKW getätigt, da es sich zeitmäßig mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht ausgehen würde. Außerdem werde die zur Verfügung stehende Zeit für die notwendige Pflege und Unterstützung der Mutter gebraucht. An den Pflegetagen sei er gleich nach Dienstende mit dem Auto nach L. gefahren und er bemühte sich, zum

Dienstantritt wieder in W. zu sein. Diesbezüglich werde der Dienstplan beigelegt. Den Betrag von 2.498,33 € habe er von seiner Mutter auf mehrere Male aufgeteilt in Bar erhalten.

Das Auskunftsschreiben wurde der Bw. zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Eine Stellungnahme erfolgte nicht.

Der gesamte Verfahrensstand wurde dem Finanzamt zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Gegenäußerung übermittelt.

Abschließend wurde von der Bw. der Bescheid vom 9. März 2004 der Pensionsversicherungsanstalt, das Beiblatt zum Bescheid über die 80 prozentige Behinderung sowie eine Pensionsbestätigung samt Pflegegeldbezug in Höhe von 148,30 € datiert mit Jänner 2005 dem UFS vorgelegt.

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

Gemäß **§ 34 Abs. 1 EStG** 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§18) 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).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach **§ 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.

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 bzw „gewöhnliche“ Belastung handeln darf.

Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient somit der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung. Liegt eine Ausgabe in einer bestimmten Einkommenskategorie an sich im Bereich der normalen Lebensführung, liegt auch dann keine

außergewöhnliche Belastung vor, wenn tatsächlich nicht die Mehrheit dieser Einkommenskategorie dieselben Ausgaben tätigt (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 34 Abs 2 bis 5, Tz 2 sowie die dort zitierte Judikatur).

Laut **§ 34 Abs. 3 EStG** 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0031).

Für gewisse Aufwendungen erlaubt **§ 34 Abs. 6 EStG** einen Abzug auch ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltens. Dazu gehören u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder Unterhaltsabsetzbetrag das Kind pflegebedingte Geldleistungen (Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Begünstigungsfähig als außergewöhnliche Belastung ist grundsätzlich nur der durch die Behinderung bedingte Mehraufwand, somit jener Aufwand, der über die Kosten der typischen Lebensführung hinausgeht (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074).

Als notwendiger und angemessener Mehraufwand sind jene Auslagen anzusehen, die nicht auf die typischen Kosten der allgemeinen Lebensführung entfallen (VwGH 10.9.1998, . 93/15/0051).

Als außergewöhnliche Belastung kommen daher nur allfällige Mehraufwendungen in nachgewiesener, tatsächlicher Höhe in Betracht.

Der Bundesminister für Finanzen kann 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).

Nach **§ 3 Abs 1** – auf Grund der §§ 34 und 35 EStG ergangenen – VO BGBI. Nr. 303/1996 kann für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Fahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtung und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benutzt werden kann, ein Freibetrag von 153 € monatlich berücksichtigt werden.

---

Gemäß § 4 dieser VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) und Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Hilfsmittel im Sinne obiger VO sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Gegenstände oder Vorrichtungen, die geeignet sind, die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile zu übernehmen oder die mit einer Behinderung verbundenen Beeinträchtigungen zu beseitigen.

Als Kosten der **Heilbehandlung** gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Ebenso stellen die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten bzw. Kosten des Krankentransportes im Ausmaß der tatsächlichen Kosten oder des amtlichen Kilometergeldes bei Verwendung des (familien-) eigenen Kraftfahrzeuges Kosten der Heilbehandlung dar.

Wird der Freibetrag gemäß § 3 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen von € 153 für ein eigenes KFZ in Anspruch genommen, können für Fahrten mit diesem keine zusätzlichen Fahrtkosten geltendgemacht werden.

Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der VO sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (§ 1 Abs. 3 der VO).

**Nicht** als Kosten der **Heilbehandlung** sind Aufwendungen anzusehen, die regelmäßig durch die Pflegebedürftigkeit verursacht werden, wie Kosten für Pflegepersonal, Bettwäsche, Verbandsmaterialien usw. Diese Kosten werden durch das Pflegegeld abgegolten.

Soweit allerdings ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten tatsächlichen Kosten und der die Behinderung begründeten Krankheit nicht dargelegt wird, ist eine Berücksichtigung unter Außerachtlassung des Selbstbehaltes ausgeschlossen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band II, § 35 Tz 9).

Nach Stoll, BAO Kommentar, Seite 1274f, kommt bei antragsbedürftigen Abgabenbegünstigungen (zB Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen) dem Erfordernis des Nachweises bzw. der Glaubhaftmachung der Tatbestandsverwirklichung durch den Abgabepflichtigen gegenüber der amtswegigen Wahrheitsfindung eine erhöhte Bedeutung zu. Der Grundsatz der strikten Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt nach Ansicht des VwGH generell bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (VwGH 291.2003, 99/13/0179, 24.11.1999, 94/13/0255; 26.3.2003, 98/13/0072).

---

Da § 34 EstG eine Begünstigungsbestimmung ist, obliegt die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen. Überdies gelten dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, für die Nachweisführung besonders strenge Anforderungen (VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139, 15.9.1999, 93/13/0057 ua).

Das Finanzamt anerkannte die Kosten für Therapien, für Medikamente, sowie die Selbstbehälte und für Heilbehelfe in Zusammenhang mit der 80%igen Behinderung der Bw. in der beantragten Höhe vom 1.135,17 €.

Es ist aktenkundig, dass die Bw. im Besitz eines Ausweises nach § 40 Bundesbehindertengesetz, ausgestellt vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen, ist, der sie als gehbehindert einstuft.

Der Freibetrag von € 153 monatlich für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, wurde gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen BGBl Nr. 303/1996 idgF vom Finanzamt anerkannt.

Im gegenständlichen Fall ist nunmehr strittig, ob die beantragten Kosten in Höhe von 4.811,29 € für die Fahrten der beiden Kinder von ihren jeweiligen Wohnorten – S. und W. – zum Wohnort der Bw. und zurück, sowie die „Anerkennungsbeträge“ für die Beiden einerseits das Merkmal der Außergewöhnlichkeit erfüllen und andererseits es sich um einen Mehraufwand gem § 34 Abs. 6 EStG handelt.

Es handelt sich um Fahrtkosten, 2x pro Woche S. – L. und retour, für Pflege und Erledigungen z.H. in Höhe von 1.592,03 € und den „Anerkennungskosten“, Pflegezeit 416 Stunden jährlich, pro Woche 8 Stunden, in Höhe von 720,93 € für die Tochter und Fahrtkosten, 1x pro Monat W. – L. und retour, für Pflege und Erledigungen z.H. in Höhe von 2.298,33 € und den „Anerkennungskosten“ Pflegezeit 96 Stunden jährlich, pro Monat 8 Stunden in Höhe von 200 € für den Sohn.

Es ist bekannt, dass die Bw. Pflegegeld der Pflegestufe 1 seit dem Jahr 2004 bezieht und ihr ab Jänner 2005 an Pflegegeld in Höhe von 148,30 € monatlich überwiesen werden.

Hinsichtlich der von den beiden Kindern für die Bw. auszuführenden Tätigkeiten gab die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 2007 an, dass sie zur Fortbewegung einen Stock benötige, dadurch nur eine Hand frei zum Tragen habe und dadurch nicht mehr in der Lage sei, die Tätigkeiten des täglichen Lebens alleine auszuführen wie beispielsweise Fußpflege, Mithilfe bei der Körperpflege, Herbeischaffen von Nahrungsmitteln, Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens, Reinigung der Wohnung und der persönlichen

Gebrauchsgegenstände, wie Wäsche waschen, Betten überziehen, Fenster und Boden und Teppiche reinigen, Vorhänge abnehmen und aufhängen, Pflege der Leib und Bettwäsche. Beheizung des Wohnraumes einschließlich der Beschaffung des Heizmaterials. Denn in der Wohnung würde es nur eine Etagenheizung geben, die ganzjährig ausschließlich mit Holz beheizt werde. Auch das Warmwasser müsse damit aufbereitet werden. Bei Anlieferung werde das Holz von R. zerkleinert und gestapelt. Da sie den Holzvorrat für zwei bis drei Tage nicht selbst tragen könne, werde dies von den Kindern regelmäßig erledigt.

Hinsichtlich der erbrachten Leistungen wurde von den beiden Kindern nichts Gegenteiliges vorgebracht. Konkrete und detaillierte Aufzeichnungen wurden nicht vorgelegt.

Es ist unbestritten, dass es sich dabei - wie die Bw. selbst ausführte - um *Tätigkeiten des täglichen Lebens* handelt.

Es ist nicht verständlich, dass die Verwendung eines Gehstocks die Einschränkung der gesamten Tätigkeit im täglichen Leben bzw. im Haushalt indiziert. Dass die Bw. so eingeschränkt ist, dass sie nicht einmal die Tätigkeiten der typischen Lebensführung selbst erledigen bzw. bewältigen kann, ist aufgrund des vorliegenden Bescheides der Pensionsversicherungsanstalt vom 09. März 2004 nicht nachvollziehbar, zumal daraus deziert hervorgeht, dass „*der Gesundheitszustand nach medizinischer Erfahrung eine Besserung erwarten lässt, die den Wegfall (die Herabsetzung) des Pflegegeldes wahrscheinlich macht*“.

Auch dass die Bw. aufgrund ihrer (Geh)behinderung durch fremde Personen betreut werden muss, wurde von der Bw. nicht vorgebracht und nachgewiesen. Die Bw. ist offensichtlich nicht so pflege- und hilfsbedürftig, als dass sie nicht in der Zeit zwischen den Besuchen der Kinder mit ihrer persönlichen Pflege und ihrem Haushalt allein – dh auch ohne geringfügiger Unterstützung sozialer Dienste - hätte fertig werden können.

Die Bw. führt in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 2007 selbst an.... „*mein Auto lenke ich meist selbst, führe aber nur die unbedingt notwendigen Fahrten selbst durch*“ und „*die Fahrten zu Ärzten und Therapien werden von den Kindern mit meinem PKW durchgeführt, ebenso weitere Strecken für Besuche bei Bekannten oder Ausflüge im Nahbereich*“.

Unstrittig ist, dass die Fahrten zu den Ärzten und Therapien – also vom Wohnort der Bw. und retour – durch den vom Finanzamt anerkannten monatlichen Freibetrag von 153 € abgegolten sind. Die tatsächlichen Kosten wurden von der Bw. nicht geltendgemacht, sodass der Freibetrag gemäß § 3 der Verordnung zu Recht angesetzt wurde.

---

Grundsätzlich ist anzuführen, dass eine Belastung nur dann außergewöhnlich ist, wenn die Aufwendungen nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Damit aber Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden können, muß es sich dabei um atypische, außerhalb der normalen Lebensführung gelegene Belastungen handeln.

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 außergewöhnlich darstellt, d.h. über die regelmäßig wiederkehrenden Kosten der Lebensführung hinausgeht.

Fahrtkosten, die aufgrund der Besuche von Eltern zu Hause entstehen, sind aber in diesem Sinne nicht als außergewöhnlich zu qualifizieren, da es sich dabei gerade um Kosten handelt, die im Rahmen der normalen Lebensführung anfallen, die einer Vielzahl von Steuerpflichtigen erwachsen, die sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern und sie besuchen.

Mit der Frage der Berücksichtigung von Fahrtspesen hat sich auch der VwGH ua im Erkenntnis vom **1.3.1989,85/13/0091** auseinandergesetzt. Aus den Entscheidungsgründen ist im wesentlichen zu entnehmen, dass Hilfeleistungen zwischen Kindern und Eltern nichts ungewöhnliches darstellen. Einer Vielzahl von Abgabepflichtigen erwachsen dadurch Fahrtkosten, daß sie sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern, sie besuchen und mit ihnen ausgehen sowie für sie Besorgungen uä tätigen. Dies gilt im besonderen auch für die Betreuung altersbedingt behinderter Personen. Fahrtkosten die durch regelmäßige Besuche und verschiedene Besorgungen mit diesem erwachsen, können nicht als außergewöhnlich bezeichnet werden und solange eine derartige Betreuung keine außergewöhnlichen Kosten erforderlich macht, kann sie nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.“

Diese Auffassung wird auch von Lehre und Verwaltungspraxis vertreten  
(Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 34 Tz 38; Hofstätter-Reichel, Kommentar, § 34 Einzelfälle Tz 1; Doralt, EstG-Kommentar, § 4 Tz 78).

Beim Merkmal der Außergewöhnlichkeit von Belastungen ist ein Abgabepflichtiger, der Krankheitskosten oder Kosten der Behinderung geltend macht, mit (kranken und gesunden) Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu vergleichen. Aufwendungen, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Unzulässig wäre es, den Vergleich nur zwischen Personen anzustellen, die Krankheitskosten zu tragen haben oder behindert sind.

---

Nachweise, dass die beiden Kinder die Bw. regelmäßig zu den Arzt-, Physiotherapie- oder zu den Therapieterminen im Diakonissenkrankenhaus Salzburg gefahren haben bzw fahren mussten und ihr somit die von ihr beantragten Aufwendungen in Zusammenhang mit den (Besuchs)Anfahrten der Kinder entstanden sind, erfolgten nicht. Ein konkreter Zusammenhang zwischen den beantragten Fahrten der Kinder und den durch die Behinderung notwendigen Fahrten zu den genannten Terminen ist schon deshalb nicht herstellbar, weil die beiden Geschwister – laut vorliegenden Fahrtenaufstellungen - fast zur Gänze an diesen Tagen gar nicht anwesend waren. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Bw. mit ihren PKW – also ohne Kinder - zu diesen Terminen gefahren ist.

Abgesehen davon sind diese von der Bw. beantragten Kosten als außergewöhnliche Belastungen nicht zu berücksichtigen, zumal kein Nachweis vorliegt, dass es sich um atypische außerhalb der normalen Lebensführung gelegene Aufwendungen handelt. Anhand der von den Kindern für die Bw. erbrachten Tätigkeiten wie Waschen, Putzen, Körperpflege, Einkaufen etc handelt es sich um Tätigkeiten, die mit der allgemeinen Lebensführung von Personen zusammenhängen, und nicht um Tätigkeiten die außerhalb des Üblichen liegen. Ausgaben in Zusammenhang mit Arbeiten des täglichen Lebens bzw. für den Bereich der normalen Lebensführung lösen keine außergewöhnliche Belastung aus, auch dann nicht, wenn tatsächlich nicht die Mehrheit dieser Einkommenskategorie dieselben Ausgaben tätigt. Gelegentliche Hilfeleistungen – wie im gegenständlichen Fall - bei Tätigkeiten des täglichen Lebens fallen nicht darunter, da die Bw. auch selbst in der Lage ist, Besorgungen mit ihrem PKW bzw. allgemein übliche Tätigkeiten der allgemeinen Lebensführung – wenn ihre Kinder nicht anwesend sind - selbst zu bewerkstelligen. Dass sie die übrige Zeit – also wenn die Kinder nicht anwesend sind - aufgrund ihres Gesundheitszustandes auf Hilfe, etwa durch soziale Dienste angewiesen ist, wurde von ihr nicht nachgewiesen.

Dazu ist nebenbei noch anzumerken, dass die beiden Kinder nicht einmal die 54 Stunden (laut Vorbringen Tochter 32 Stunden, Sohn 8 Stunden) monatlich für die Betreuung der Bw. aufgewendet haben bzw. aufwenden mussten, obwohl laut Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 9. März 2004 ein Pflegebedarf in diesem Ausmaß bestehen würde.

Wenn die Bw. vorbringt „die ganztägige Beschäftigung einer Haushaltshilfe infolge Erkrankung und Pflegebedürftigkeit des Steuerpflichtigen ist auch bei guter Einkommens- und Vermögenslage als außergewöhnlich zu betrachten, sofern die durch die Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die einer "normalen" Haushaltshilfe hinausgeht so ist dem folgendes entgegenzuhalten:

Nach Lehre (vgl. hiezu beispielsweise Quatschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 34 Tz 38, mit Hinweisen auf die hg. Judikatur) und Rechtsprechung (VwGH 20.11.1996, 94/15/0141) kann bei kranken oder pflegebedürftigen Personen allerdings insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die für eine normale Haushaltshilfe hinausgeht. Im Beschwerdefall (94/15/0141) ist die belangte Behörde wegen der bei der Beschwerdeführerin festgestellten Einkommens- und Vermögensverhältnisse dazu gelangt, die Außergewöhnlichkeit der für die Streitjahre geltend gemachten Kosten für die täglich nur stundenweise beschäftigte Hausgehilfin, deren Tätigkeitsbereich sich im wesentlichen auf die Zubereitung von Mahlzeiten, Raumpflege, Waschen und Bügeln erstreckte, zu verneinen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei den von beiden Kindern an die Bw. erbrachten Tätigkeiten um solche, die nicht über das Maß einer normalen Haushaltshilfe hinausgehen. Auch dass die Bw. wegen ihrer Behinderung einer ständigen Betreuung bedarf, die über die Tätigkeit einer normalen Haushaltshilfe hinausgeht, wurde von ihr im ganzen Verfahren nicht nachgewiesen. Eine ständige Betreuung kann auch aufgrund der Ausführungen im Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 9. März 2004 nicht abgeleitet werden. Außerdem wurde von der Bw. in keiner Weise vorgebracht, dass aufgrund ihrer Einkommens- bzw. Vermögenssituation eine Haushaltshilfe ohnedies üblich ist.

Da Hilfeleistungen zwischen Eltern und Kindern nichts ungewöhnliches und außergewöhnliches darstellen, sind die gegenständlichen Fahrtkosten sowie die Anerkennungsbeträge durch die Bw. nicht unter den Tatbestand der außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 EStG zu subsumieren.

Damit erbringen die beiden Kinder augenscheinlich eben jene Hilfsleistungen und Besorgungen, die von Lehre und Rechtsprechung unter den Begriff der Besuchsfahrten subsumiert werden bzw. es sich um Aufwendungen handelt, die bei der Mehrzahl der Abgabepflichtigen auftreten, die also im täglichen Leben üblich sind, und somit keine außergewöhnliche Belastungen darstellen.

Zweifellos hat der Sohn der Bw., um seine Mutter besuchen zu können, eine relativ weite Fahrtstrecke (W. - L. und retour, ca 538km) zurückzulegen. Solche übliche - nicht das Merkmal der Außergewöhnlichkeit erfüllende - Fahrten werden in der Regel umso seltener erfolgen, je größer die zurückzulegende Entfernung ist. Aber auch bei dieser Entfernung, erscheinen die 14 tägigen Fahrten des Sohnes nicht außergewöhnlich. Es entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Vielzahl von Steuerpflichtigen, die weit von ihren nächsten Angehörigen entfernt leben, solche Fahrten auf sich nehmen, um sich um die

---

Angehörigen kümmern zu können und auch, um mit Ihnen bestimmte Feste im Jahreskreis zu feiern.

Dazu ist auch noch zu erwähnen, dass die Tochter der Bw. relativ nahe wohnt (22 km entfernt) und auch keine Betreuungspflichten (keine Kinder) - wie von der Bw. selbst ausgeführt - hat. Es entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Kinder die in der Nähe wohnen, öfters die Eltern besuchen und nach Ihnen schauen als Kinder, die weiter entfernt wohnen. Daher sind mehrmalige Fahrten in der Woche durch die Tochter auch nichts ungewöhnliches.

Auch hinsichtlich der an die beiden Kinder geleisteten Anerkennungsbeiträge gab die Bw. selbst an, dass sie lediglich als Anerkennung den Betrag von 720, 93 € und 200 € erhalten hätten, was zB einen Stundenlohn von 1,73 € bei der Tochter ergeben würde. Auch die beiden Kinder sprechen nur von einen Anerkennungsbeitrag „für meinen Zeitaufwand bzw. für kleinere Ausgaben“, daraus ist weder eine Außergewöhnlichkeit noch ein Zwangsläufigkeit bzw. ein Mehraufwand nach § 34 Abs 6 EStG abzuleiten. Aufzeichnungen über die ausgeführten Tätigkeiten sowie für welche konkrete Tätigkeiten überhaupt eine Bezahlung erfolgte, wurden nicht vorgelegt (lt. Berufung..... „ohne Belege hierfür abzurechnen“...bzw. lt. Vorlageantrag:... „ohne Rechnung“...).

Auch dass die Beträge überhaupt geflossen sind, wurde nicht nachgewiesen.

Wenn die Bw. auf eine Entscheidung mit der GZ RV/0951 des UFS Außenstelle Wien verweist, so muss dem entgegengehalten werden, dass es sich dabei offensichtlich um die Entscheidung mit der GZ RV/0591-W/04 handelt, deren Sachverhalt gänzlich anders gelagert ist. Dabei handelt es sich um eine Enkelin, die ihre Großmutter, die Schlaganfälle erlitten hatte, an den Wochenenden bevor sie in ein Altersheim übersiedelt ist, betreut hatte, da die Tochter (bzw ihre Mutter), die eigentlich für die Betreuung zuständig wäre, eine solche nicht übernehmen konnte, da sie selbst auf Grund einer Krankheit auf Hilfe und Unterstützung angewiesen ist.

Die Bw. hat somit durch nichts nachgewiesen, dass die gesamten geltendgemachten Fahrtkosten sowie auch die „Anerkennungsbeiträge“ im unmittelbaren Zusammenhang mit der (Geh)behinderung stehen und es sich um Kosten außerhalb der normalen Lebensführung bzw es sich dabei um einen Mehraufwand gemäß § 34 Abs. 6 EStG handelt.

Weder die beantragten Fahrtkosten noch die beantragten „Anerkennungsbeträge“ für die Kinder erfüllen die Voraussetzung der Außergewöhnlichkeit des § 34 EStG.

---

Da nach § 34 EStG die Belastung außergewöhnlich, zwangsläufig entstanden sein und zusätzlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen muss, ist eine Anerkennung der Begünstigung bereits dann zu versagen, wenn es an einer dieser Voraussetzungen mangelt und folgedessen ist eine Überprüfung der anderen Voraussetzungen nicht mehr von Nöten.

Aus den dargestellten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden und den geltend gemachten Aufwendungen die Abzugsfähigkeit zur Gänze zu versagen.

Linz, am 19. Juni 2008