



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau X in XY, vertreten durch Mag. Marcus Totz, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Grazbachgasse 57, vom 13. August 2008, gerichtet gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 (Arbeitnehmerveranlagung) des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 15. Juli 2008, nach mündlicher Berufungsverhandlung am 26. November 2012, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 20. Februar 2008 ist die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung elektronisch beim Finanzamt eingelangt. Aufgrund dieser Erklärung erging der Erstbescheid (ohne Überprüfung) am 3. März 2008.

Mit Ergänzungsersuchen vom 7. Juli 2008 ersuchte das Finanzamt eine Aufstellung über die außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von € 13.141,73 sowie die dazugehörigen Belege vorzulegen.

Nach Vorlage und Überprüfung der geforderten Aufstellung erließ das Finanzamt am 15. Juli 2008 einen Aufhebungsbescheid gem. [§ 299 BAO](#) und einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006.

Gegen diesen Bescheid brachte die Berufungswerberin mit Schreiben vom 12. August 2008 das Rechtsmittel der Berufung ein und führte als Begründung Folgendes aus:

Die Berufung richtet sich gegen die Nicht-Berücksichtigung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen.

Es wird daher beantragt, bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2006, außergewöhnliche Belastungen in Höhe von EUR 13.141,73 unter der Kennziffer 472 zu berücksichtigen.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass die Ausgaben im Zusammenhang mit der Erkrankung des Vaters und der damit zusammenhängenden Sachwalterschaft, die aus der Krankheit des Vaters resultiert zum einen außergewöhnlich hoch sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen.

Außergewöhnlich deswegen, da bezogen auf die Vergleichbarkeit mit gleichen Einkommensverhältnissen unter Berücksichtigung des Familienstandes und gleicher Vermögensverhältnisse die Belastung außergewöhnlich hoch ist und keine im täglichen Leben übliche Ausgabe darstellt.

Die Zwangsläufigkeit der Ausgaben wird darin erblickt, da zum einen der Vater, Herr Name aus Krankheitsgründen ständig in einem Pflegeheim zur Hausbetreuung untergebracht ist, keine Entscheidungen mehr selbst treffen kann und daher ständig betreut werden muss. In der Randziffer 887 der Lohnsteuerrichtlinien ist im Übrigen festgehalten, dass wenn Steuerpflichtige dazu herangezogen werden können, diese Kosten mit zu tragen, diese zumindest als außergewöhnliche Belastung mit der zumutbaren Mehrbelastung, zum Unterschied vom Steuerpflichtigen selbst ohne zumutbarer Mehrbelastung als außergewöhnliche Belastung abziehen können.

Die Zwangsläufigkeit wird damit begründet, zu dem sind Kinder ihren Eltern und Großeltern unter der Berücksichtigung ihrer Lebensverhältnisse den Unterhalt, soweit der Unterhaltsberechtigte nicht im Stande ist, sich selbst zu halten und sofern dieser Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nicht gröblich vernachlässigt hat, dies schuldig zu tun. Da das derzeitige Einkommen von Herrn Name nicht ausreicht, ebenso die Bezuschussung durch das Pflegegeld nicht ausreicht, besteht hier die sachliche Verpflichtung von gesetzlicher Seite.

Konkret bedeutet dies, dass Frau X für ihren Vater auch als Sachwalterin und dementsprechend zur Personensorge verpflichtet ist. Sie kann sich dieser Verpflichtung nicht entziehen, da eine entsprechende Gesetzesbestimmung den persönlichen Kontakt zwischen Betroffenen und Sachwalter verlangt. Ihr sind daher die Fahrtkosten und anderen beantragten Aufwendungen aus einer gesetzlichen Verpflichtung entstanden.

Das Finanzamt erließ am 8. Juli 2009 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte als Begründung zusammenfassend aus, dass im Hinblick auf das Vermögen des Vaters die beantragten Ausgaben keine außergewöhnliche Belastung für die Berufungswerberin darstellen und die Kosten der Besuchsfahrten ebenfalls der normalen Lebensführung zuzuordnen sind.

Mit Schriftsatz vom 6. August 2009 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde vorgebracht, dass die Behauptung, dass der Vater seinen Lebensunterhalt aus seinem Einkommen selbst finanzieren kann, keinesfalls gegeben war, da im bezughabenden Zeitraum die Kredite des Vaters von der Tochter bezahlt werden mussten und das Einkommen des Vaters keinesfalls ausreichte um seinen Lebensunterhalt zu finanzieren.

Weiters wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Bericht vom 7. Oktober 2009 legte das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) 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)
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 eine Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst entsprechend der Bestimmung des [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) 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).

Die Berufungswerberin hat vorgebracht, dass sie sich ihrer Bestellung zum Sachwalter nicht habe entziehen können, weshalb der damit verbundene Aufwand zwangsläufig erwachsen und auch außergewöhnlich hoch sei und daher ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt.

Konkret bedeute dies, dass sie als Sachwalterin zur Personensorge verpflichtet sei und eine entsprechende Gesetzesbestimmung den persönlichen Kontakt zwischen Betroffenen und Sachwalter verlange. Somit seien die Fahrtkosten und die anderen beantragten Aufwendungen aus einer gesetzlichen Verpflichtung entstanden.

Diese Aussage lässt den Schluss zu, dass die Berufungswerberin für ihre Tätigkeit als Sachwalterin keine Entschädigung und keinen Aufwandsersatz erhalten bzw. diesen nicht geltend gemacht hat.

Damit ist aber die Frage der Zwangsläufigkeit des Aufwandes entschieden!

Die Berufungswerberin hat wie jeder Sachwalter Anspruch auf Entschädigung, Entgelt und Aufwandsersatz nach [§ 276 ABGB](#). Die Berufungswerberin als Sachwalterin des Vaters kennt genau die Einkommens- und Vermögensverhältnisse ihres Vaters. Über ihren Antrag würde das Gericht nach [§ 276 ABGB](#) eine Entschädigung und einen Aufwandsersatz bestimmen. Wenn die Berufungswerberin dies unterlassen hat, so hat sie dies aus freien Stücken getan und somit liegt keine Zwangsläufigkeit vor!

Zu einem möglichen Einwand, sie könne dem Vater gegenüber aus sittlichen Gründen keinen Kostenersatz geltend machen, wäre anzumerken:

Nach [§ 276 Abs. 3 ABGB](#) sind die zur zweckentsprechenden Ausübung der Sachwalterschaft notwendigen Barauslagen, die tatsächlichen Aufwendungen und die Kosten einer zur Deckung der Haftung nach [§ 277 ABGB](#) abgeschlossenen Haftpflichtversicherungen dem Sachwalter vom Pflegebefohlenen jedenfalls zu erstatten, soweit sie nach den gesetzlichen Vorschriften nicht unmittelbar von einem Dritten getragen werden. Diese Kosten der Sachwalterschaft wären beim Vater aufgrund seiner Behinderung ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen (UFS vom 17.3.2009, RV/3434-W/09).

Die Berufungswerberin kann jedoch nicht durch die Nichtgeltendmachung der Ansprüche nach [§ 276 ABGB](#) die außergewöhnliche Belastung zu sich verlagern und den damit verbundenen Steuervorteil lukrieren. Dieser Steuervorteil steht demjenigen zu, der die außergewöhnliche

Belastung tatsächlich nach dem Gesetz zu tragen hat - im konkreten Fall - hätte, weil sie eben nur bei ihm zwangsläufig erwächst, der Vater die außergewöhnliche Belastung geltend machen können.

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 (VwGH v. 24.2.2000, 96/15/0197; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 34 Tz 11).

In der mündlichen Berufungsverhandlung gibt die Berufungswerberin dazu noch an, dass sie sich im Zuge der Krankheit des Vaters auch um die Stilllegung des Betriebes kümmern musste (Auto abmelden, Gespräche mit dem Steuerberater usw.). Vom Vertreter der Berufungswerberin wurde noch auf die Entscheidung des UFS, RV/1248-W/12 verwiesen, worin Fahrtkosten (Aufwendungen für Besuchsfahrten bei einem stationären Therapieaufenthalt eines nahen Angehörigen) als sittlich geboten, teilweise als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden sind.

In dieser Entscheidung wurde auf die Begründung in der Entscheidung RV/1249-W/12 verwiesen, worin dazu Folgendes ausgeführt worden ist:

Aufwendungen für Besuche von nahen Angehörigen sowie für sonstige Formen der Kontaktpflege (Telefongespräche) sind idR nicht außergewöhnlich (Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 34 Rz 90, Stichwort "Besuchsfahrten/-reisen"). Dies gilt auch, wenn Angehörige erkrankt bzw. pflegebedürftig sind und Fahrten in kürzeren zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgen (BFH 22.10.1996, III R 265/94, siehe auch UFS 30.12.2010, RV/0351-K/09). Ausnahmen gelten, wenn Besuchsfahrten ausschließlich zum Zweck der Heilung bzw. Linderung eines Leidens getätigt werden (s zB VwGH 1.3.1989, [85/13/0091](#) (Besuch des 95-jährigen Vaters)).

Fahrtkosten, die auf Grund 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. Der Krankheit und Betreuungsbedürftigkeit des Vaters kommt daher grundsätzlich eine entscheidende Bedeutung zu (VwGH v. 21.9.1983, 82/13/0133, 1.3.1989, 85/13/0091, UFS 25.4.2007, RV/0513-S/06, 19.6.2008, RV/0787-L/06, 24.4.2008, RV/1055-W/08).

So wurde vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10.11.1987, [85/14/0128](#) ausgeführt, dass Kosten für den Besuch des in einem auswärtigen Krankenhaus untergebrachten Ehegatten aus sittlichen Gründen als zwangsläufig erwachsen anzusehen sind.

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass in erster Linie die Ehegattin des Berufungswerbers für die Besuche bei ihrem Gatten aus sittlichen Gründen zuständig war.

Die Besuchsfahrten der Tochter von A nach B (eine Fahrtstrecke 268 km) stellen einmal pro Monat, bis zur Bestellung als Sachwalterin im Juni 2006, eine außergewöhnliche Belastung dar, weil sie sich dem aus sittlichen Gründen nicht entziehen konnte. Darüber hinaus fehlt es am Merkmal der Zwangsläufigkeit zumal die Berufungswerberin auch nicht dargetan hat, dass die Besuche seiner Pflege und Versorgung gedient hätten.

Als außergewöhnliche Belastung im Sinne des [§ 34 EStG 1988](#) sind somit sechs Fahrten (hin und retour: $12 \times 268 \times 0,38 = 1.222,08$) anzuerkennen.

Die Berücksichtigung der strittigen Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung unterliegt der Grundregel des § 34 EStG. Ein Abzug kommt deshalb nur in Betracht, soweit die Summe aller nach dieser Bestimmung zu behandelnden Aufwendungen des Jahres 2006 den Selbstbehalt der Berufungswerberin gemäß § 34 Abs. 4 bzw. Abs. 5 EStG übersteigen.

Dieser Selbstbehalt betrug im Jahr 2006 2.315,75 € (siehe Einkommensteuerbescheid vom 3. März 2008).

Nachdem diese Grenze nicht überschritten wurde, konnten sich die Aufwendungen für Fahrtkosten bei der Berufungswerberin steuerlich nicht auswirken.

Zusammenfassend ist daher auszuführen: Die Kosten der Sachwalterschaft stellen beim Pflegebefohlenen - soweit diese nicht nach den gesetzlichen Vorschriften unmittelbar von Dritten getragen werden - eine außergewöhnliche Belastung dar, die bei festgestellter Behinderung (Pflegestufe 4) im Sinne des [§ 35 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988](#) ohne Abzug eines Selbstbehaltes berücksichtigt werden können. Denn gemäß [§ 35 Abs. 5 EStG 1988](#) können anstelle des Freibetrages nach § 35 Abs. 3 auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der

Behinderung geltend gemacht werden. Derartige Aufwendungen dürfen im Sinne des Hinweises auf [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes nach [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) abgezogen werden.

Anzumerken ist noch, dass mit Übergabevertrag vom 20. Juli 2007 die gesamte Liegenschaft des Vaters, bestehend aus Geschäftsgrundstück der EZ 1023 Grundbuch Nr. B mit einem Einheitswert von 92.585,19 Euro sowie das Superädifikat (Halle auf EZ 179 Grundbuch Nr. B), je zur Hälfte an die Berufungswerberin und ihren Ehegatten übergeben worden ist.

Unter Punkt 3 des Vertrages (Reallast der Versorgung) ist Folgendes ausgeführt:

Im Hinblick darauf, dass Name aus seinen Bezügen in etwa € 2.500,00 seiner monatlichen Kosten abdecken kann, bewerten die Vertragsparteien die Reallast der Versorgung in gebührenrechtlicher Hinsicht mit € 300,00 monatlich. Die Vertragsparteien können aus dieser einvernehmlichen Bewertung keine zivilrechtlichen Folgen ableiten. Unabhängig davon ob monatlich höhere Beträge aus der Reallast der Versorgung zu bezahlen sind oder niedrigere Beträge, sind die Übernehmer verpflichtet, sämtliche Versorgungsleistungen, die vom Übergeber benötigt werden durch das eigene Einkommen oder das Pflegegeld des Übergebers nicht gedeckt sind, zu tragen.

Über die Berufung war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Graz, am 3. Dezember 2012