



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Stefanie Toifl und Günter Denk über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Friedrich Fraberger, Steuerberater, 1030 Wien, Mohsgasse 8/34, gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 nach der am 16. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der eine ASVG-Pension beziehende Berufungswerber (Bw.) beantragte mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2006 vom 11. Jänner 2007 unter anderem sonstige außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 2.978,97 bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 23. Februar 2007 forderte das Finanzamt den Bw. auf, belegmäßige Nachweise sowie eine Aufstellung der Kosten zu den sonstigen außergewöhnlichen Belastungen nachzureichen.

Aus den dem Finanzamt übermittelten Unterlagen ist ersichtlich, dass die vom Bw. als sonstige außergewöhnliche Belastungen beantragten Aufwände durch die ganzjährige, einmal wöchentlich, erfolgte Betreuung seiner pflegebedürftigen Schwiegermutter FM entstanden sind. Diese beantragten sonstigen außergewöhnlichen Belastungen setzen sich einerseits aus

Fahrtkosten in Höhe von € 742,97 – T (Wohnort Bw.) bis P (Wohnort Schwiegermutter) und retour (38 km x € 0,376 x 52) – und andererseits aus Aufwänden in Höhe von € 2.236,00 für Waschen und Bügeln der Wäsche der Schwiegermutter – (ca. 10 kg x € 4,30 x 52 Wochen) – zusammen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 6. März 2007 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung 2006 durch und ließ die beantragten sonstigen außergewöhnlichen Belastungen unberücksichtigt. Den Bescheid begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass Unterhaltsleistungen nur dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn sie auch beim Unterhaltsberechtigten selbst zu einer außergewöhnlichen Belastung führen würden. Mangels dieser Voraussetzung wären die beantragten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Die geltend gemachten Kosten wegen Behinderung bzw. Krankheit wären durch das bezogene Pflegegeld abgedeckt.

Mit Schreiben vom 9. März 2007 erhob der Bw. Berufung. Unrichtig sei die Begründung des Finanzamtes, wonach die Kosten des Bw. durch das Pflegegeld abgedeckt seien. Die Eigenpension der Schwiegermutter sowie der Bezug des Pflegegeldes reichten nicht aus – die Inanspruchnahme des umfassenden Pflegedienstes und anderer notwendiger Krankheitskosten übersteige diese Beträge – auch noch die vom Bw. getätigten Aufwände zu decken. Der Bw. beantrage der Berufung stattzugeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt dabei aus, dass Aufwendungen gemäß § 34 EStG insoweit außergewöhnlich sind, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen erwachsen. Auch dürfe es sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. gewöhnliche Belastung handeln. In diesem Sinne sei die Betreuung und Erledigung der Wäsche der [Schwieger-]Mutter durch den [Schwieger-]Sohn als familienhafte Mitwirkung und als nicht ungewöhnliche Hilfestellung zu beurteilen. Die dabei entstandenen Fahrtkosten stellen sich somit auch als nicht außergewöhnlich dar.

Mit Schriftsatz vom 5. Juli 2007 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw. die Berufung und die Entscheidung darüber dem gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO) vorzulegen. Im Wesentlichen wurde ergänzend vorgebracht:

Der Bw. sei weder auf gesetzlicher (§ 143 ABGB) noch vertraglicher Basis eine zivilrechtliche Verpflichtung gegenüber seiner Schwiegermutter eingegangen, für den Unterhalt und/oder die Pflege im Krankheitsfall aufzukommen. Auch familienhafte Mitwirkung im Sinne der §§ 90 ABGB käme aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses nicht in Betracht.

Wegen des verwandschaftlichen Naheverhältnisses habe der Bw. sich aus sittlichen Gründen verpflichtet gesehen, selbst durch Betreuung und Erledigung der Wäsche Pflegebetreuung zu erbringen, was geholfen habe die Kosten für den Pflegeaufwand zu reduzieren.

§ 34 Abs. 1 EStG setze für den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen voraus, dass die Belastung außergewöhnlich und zwangsläufig sein müsse. Unterhaltsleistungen, wenn diese an nahe stehende Personen erbracht würden, müssten darüber hinaus beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Hinsichtlich der "Außergewöhnlichkeit" sei festzuhalten, dass durch einen Schlaganfall bedingte Kosten als außergewöhnlich zu bezeichnen wären, zumal es sich nicht um Aufwendungen handelt, die bei einer Mehrzahl von Steuerpflichtigen auftreten. Zu berücksichtigen wäre dabei, dass Unterhaltsaufwendungen gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG nur dann abzugsfähig wären, wenn sie beim Berechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellten. Die von der Schwiegermutter des Bw. getragenen Pflegekosten stellen zweifelsfrei außergewöhnliche Belastungen dar.

"Zwangsläufigkeit" liege vor, wenn sich der Steuerpflichtige einer Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Der Bw. sei weder durch das ABGB noch durch einen Übergabevertrag rechtlich verpflichtet Unterhaltsleistungen zu erbringen, sodass insoweit keine fehlende Zwangsläufigkeit abgeleitet werden könne. Für nahe Angehörige, dazu zählt nach der Rechtsprechung des UFS auch die Schwiegermutter, existiere sehr wohl eine sittliche Verpflichtung zur Unterstützung. "Zwangsläufigkeit" aus sittlichen Gründen setze voraus, dass sich der billig und gerecht denkende Mensch zur Leistung verpflichtet halten könne.

Auf die Rz 868 der Lohnsteuer-Richtlinien verweisend beantragt der Bw. abschließend die tatsächlichen Vermögensabflüsse – eine Vereinnahmung des Pensionsbezuges bzw. des Pflegegeldes durch den Bw. sei nicht erfolgt – gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG als Unterhaltsleistungen für nahe Angehörige bei den außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der vorgelegten Akten, insbesondere unter Bedachtnahme auf das Vorbringen des Bw. geht der Berufungssenat von folgendem Sachverhalt aus:

Die Schwiegermutter des Bw. – FM – übertrug in den 70er Jahren im Rahmen einer gemischten Schenkung ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ihrem Sohn KM und hatte sich im Übergabevertrag freie Station in ihrer Wohnung Hauptstraße 28, P, ausbedungen.

Im Frühjahr 2002 erlitt die Schwiegermutter des Bw. einen Schlaganfall und befand sich seit diesem Zeitpunkt im Haushalt ihres Sohnes KM. Seit damals bezog FM Pflegegeld. Mit Bescheid vom 6. Juli 2006 wurde das Pflegegeld auf die Stufe 5 erhöht, weil der Pflegebedarf der Schwiegermutter des Bw. durchschnittlich mehr als 180 Stunden erforderte, da sich der gesundheitliche Zustand zunehmend verschlechterte – Ende 2005 konnte die Schwiegermutter lediglich die rechte Hand bewegen.

Wegen der selbständigen Berufstätigkeit ihres Sohnes KM wurde für die ganztägige Betreuung der an den Rollstuhl und das Bett gefesselten FM der mobile Pflegedienst – NÖ Hilfswerkpflagedienst – engagiert. Jedenfalls überstiegen die laufenden Betreuungskosten den Pensionsbezug und das Pflegegeld, sodass die durch Eigenmittel nicht gedeckten Beträge hypothekarisch sichergestellt wurden.

Einen Anteil an den Pflege- und Betreuungsleistungen erbrachte der Bw. dadurch, dass er seine Schwiegermutter einmal die Woche besuchte – dies ergibt sich aus der Berechnung des Kilometergeldes – und bei dieser Gelegenheit die zu waschende Wäsche mitnahm und die gereinigte sowie gebügelte Wäsche zurückbrachte.

Mit 22. Februar 2007 wurde FM zur ganztägigen Betreuung in ein Pflegeheim in X überstellt, wo sie im Juni 2007 verstarb.

Als ausschließlich strittig stellt sich nunmehr im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren die Frage dar, ob die vom Bw. errechneten Aufwendungen – Fahrtkosten zur pflegebedürftigen Schwiegermutter sowie Aufwendungen für Waschen und Bügeln von deren Wäsche – als außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen sind.

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

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Absatz 3 leg. cit. definiert das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit, wonach dem Steuerpflichtigen die Belastung dann zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß Absatz 4 des § 34 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, 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 € 14.600 bis € 36.400 10%.

Hinsichtlich Unterhaltsleistungen bestimmt § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988, dass Unterhaltsleistungen über die Z 1 – 3 der vorgenannten Norm hinaus nur insoweit abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) aufgrund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Dass der Bw. gegenüber seiner Schwiegermutter nicht unterhaltpflichtig ist, steht außer Streit. Der steuerliche Vertreter des Bw. bringt hinsichtlich der zivilrechtlichen Grundlagen vielmehr selbst vor, der Bw. habe weder auf gesetzlicher (§ 143 ABGB) noch auf vertraglicher Grundlage (z.B. Übergabevertrag) eine zivilrechtliche Verpflichtung gegenüber seiner Schwiegermutter, für deren Unterhalt und/oder Pflege im Krankheitsfall aufzukommen. Eine Subsumtion der rechtsmittelgegenständlichen Feststellungen unter das Tatbestandsmerkmal der "*Unterhaltsleistung*" des § 34 Abs. 7 EStG ist daher nicht möglich.

Zu prüfen ist vielmehr, ob der Bw. aus sittlichen Gründen verpflichtet ist, für die im Haushalt seines Schwagers lebende Schwiegermutter Pflege- und Betreuungsleistungen zu erbringen, weil der Schwager wegen seiner selbständigen Berufstätigkeit offensichtlich aus zeitlichen Gründen zu einer ganztägigen Betreuung nicht in der Lage ist.

In seinem Erkenntnis vom 12. Jänner 1960, 1027/56 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine moralische Verpflichtung zur Unterstützung von Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige nicht gesetzlich unterhaltpflichtig ist – in diesem Beschwerdefall war dies die Schwiegermutter –, nicht besteht. Auch mit Erkenntnis vom 18. Oktober 1988, 87/14/0182 hielt der Verwaltungsgerichtshof fest:

" ... Hinsichtlich der Unterstützung der Schwiegermutter blieb im Verwaltungsverfahren im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Feststellung in der Berufungsvorentscheidung unwidersprochen, dass leibliche Kinder vorhanden sind, die für die Schwiegermutter sorgen konnten. Bei einer solchen Sachlage ist aber der Schwiegersonn auch nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen jedenfalls nicht verpflichtet, seinerseits die Schwiegermutter zu unterstützen. Eine solche Unterstützung

erscheint lobenswert, aber nicht geboten. Nicht jedes sittlich lobenswerte Verhalten kann jedoch auf Kosten der Allgemeinheit als steuermindernd berücksichtigt werden. ... "

Unter Bedachtnahme auf die vorangeführten höchstgerichtlichen Aussagen vermag der Berufungssenat – ungeachtet des zweifellos anerkennenswerten Verhaltens des Bw. – in den von ihm erbrachten Betreuungsleistungen keine sittliche Verpflichtung zu erblicken.

Doch selbst wenn man – abweichend vom Vorgesagten – die sittliche Verpflichtung des Bw. bejahren wollte, vermag auch dies der Berufung aus folgenden Gründen nicht zum Erfolg zu verhelfen:

Der Bw. macht in der von ihm vorgelegten Aufstellung (AN-Akt 2006, AS 12) Reinigungskosten pro Kilogramm Wäsche von € 4,30 (für Waschen und Bügeln) geltend, ohne näher darzulegen, auf welcher Grundlage diese Kosten betragsmäßig ermittelt wurden. Der Bw. gibt lediglich an, dass es wöchentlich 3 Waschvorgänge gebe zu je 3,5 kg, somit insgesamt etwa 10 kg/Woche.

Ausgehend von den Angaben des Bw. ist festzuhalten, dass laut einem österreichweit anbietenden Wäschесervice – homepage im Internet unter "www.cleenbox.at/index.php?lg=de&pg=was" ersichtlich – bei 3 Waschvorgängen pro Woche (etwa 15 kg) die durchschnittlichen Kosten im Monat (lt. nachstehender Tabelle) bei etwa 20,65 € liegen.

| | |
|------------------------|----------------|
| Stromverbrauch | € 5,40 |
| Wasserverbrauch | € 4,03 |
| Waschmittel | € 3,27 |
| Weichspüler | € 1,70 |
| Waschmaschine | € 6,25 |
| Summe pro Monat | € 20,65 |

Zur Erläuterung der Berechnung wird vorweg dabei ausgeführt:

"Wenn Sie waschen, müssen Sie für folgenden Kosten aufkommen: Strom, Wasser (Abwasser), Waschmittel, Weichspüler und natürlich müssen auch die Kosten für die Waschmaschine selbst berücksichtigt werden. Neue Waschmaschinen verbrauchen ca. 1,25 KWH im Schnitt, ältere etwas mehr. Ein Waschvorgang dauert im Schnitt 1,5 Stunden. Die KWH kostet im Bundesdurchschnitt gut 20 Cent und der Kubikmeter Wasser gut 4 Euro. Ein ordentliche Waschmittel schlägt sich auch mit gut 20 Cent pro Waschvorgang zu Buche und der Weichspüler mit gut 10 Cent. Daraus ergeben sich Waschkosten in Höhe von ca. € 1,10 pro Füllung. Rechnet man bei der Waschmaschine mit einer Lebenszeit von 10 Jahren und für diese Zeit mit Anschaffungs-, Garantie- und Reparaturkosten von insgesamt € 750, ergibt sich eine monatliche Belastung von € 6,25. Die Füllung selber wiegt ca. 5 kg. Der Arbeitsaufwand für Waschen und Bügeln bei durchschnittlicher Wäsche liegt bei mindestens 2 Stunden von A bis Z."

Folgt man diesen durchschnittlichen Kosten, so entspricht dies im gegenständlichen Fall bei 3 Waschgängen pro Woche (das sind 12 Waschgänge im Monat) € 1,72 pro Waschvorgang (= 20,65 durch 12) bzw. bei 10 kg Wäsche pro Woche (= 40 kg im Monat) rd. € 0,52 pro Kilogramm (= 20,65 durch 40). Dass diese Kostenanalyse den tatsächlichen – durchschnittlichen – Verhältnissen entspricht, ergibt sich auch aus einem Vergleich mit den Kosten, die eine andere anbietende Wäscherei (siehe etwa unter www.promenteooe.at/tsschaerding) für Waschen, Trocknen und Bügeln den Privatkunden verrechnet. Nimmt man darauf Bedacht, dass in dem an Stammkundschaften mit € 2,65 pro Kilogramm Wäsche verrechneten Preis (inkl. 10 % USt, entspricht € 2,41 netto) außer den in der Tabelle angeführten Kostenfaktoren, auch noch Personalkosten sowie andere Fixkosten enthalten sind, so entspricht der Ansatz von rd. € 1 pro kg Wäsche insgesamt für Waschen, Trocknen und Bügeln durchaus der Realität.

Selbst bei einem großzügig geschätzten Aufwand von € 1,50 pro Kilogramm Wäsche würden sich die vom Bw. übernommenen Waschkosten für die Schwiegermutter auf € 720,-- jährlich (40 kg pro Monat x 12 x € 1,5) belaufen. Unter Einbeziehung der erklärten Fahrtkosten (€ 742,92) ergäben die derart ermittelten außergewöhnlichen Belastungen den Gesamtbetrag von € 1.462,97. Eine Ermittlung des vom Bw. gemäß § 34 Abs. 4 EStG zu tragenden Selbstbehalt ergäbe den Betrag von € 1.771,15 (Einkommen in Höhe von € 14.488,06 zzgl. der sonstigen Bezüge von € 3.391,38 abzüglich der Sozialversicherung für die sonstigen Bezüge von € 167,88 somit in Summe 17.711,56). Somit ergäbe sich, dass der Gesamtbetrag der außergewöhnlichen Belastungen unter dem Selbstbehalt läge und auch in diesem Fall eine Berücksichtigung unterbliebe.

Da im Sinne dieser Ausführungen der erkennende Senat eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht zu erkennen vermag, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. Oktober 2007