



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Anton Baldauf und die weiteren Mitglieder Mag. Martin Kuprian, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Gerhard Auer im Beisein der Schriftführerin Irmgard Hochrainer am 5. August 2003 über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Mag. Reinhard Eberle,, gegen den Bescheid des Finanzamtes Reutte, vertreten durch HR Dr. Wolfgang Auer, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 nach in Innsbruck durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Fälligkeit des Nachforderungsbetrages gegenüber der in der Berufungsvorentscheidung festgesetzten Abgabe wird auf die bezug habende Kontonachricht verwiesen, die insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches darstellt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 6. Juni 2002 kam die Steuerschuldnerin ihrer Verpflichtung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001, in welchem sie zumindest zeitweise von zwei Arbeitgebern gleichzeitig Arbeitslohn bezogen hatte, nach. Dabei begehrte sie die Anerkennung von Versicherungsprämien und Aufwendungen zur Wohnraumsanierung sowie des Kirchenbeitrages als Sonderausgaben und von Pflegeheimkosten als außergewöhnliche Belastung. Diese Kosten resultierten aus dem Aufenthalt des behinderten Schwagers der Abgabepflichtigen in einem Pflegeheim. Beantragt wurden die Kosten des gesamten Jahres 2001 abzüglich der dem Schwager zugeflossenen Beträge aus einer Waisenrente, der Ausgleichszulage, des Pflegegeldes und der erhöhten Familienbeihilfe.

Das Finanzamt führte mit Bescheid gleichen Datums die Arbeitnehmerveranlagung durch und berücksichtigte die als Sonderausgaben bezeichneten Aufwendungen antragsgemäß im Rahmen der gesetzlichen Höchstbetragsregelungen. Hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastungen bezeichneten Aufwendungen führte das Finanzamt aus, dass diese nur zu 50% anerkannt werden würden, da der restliche Betrag beim im Juni 2001 verstorbenen Ehegatten der Berufungswerberin angesetzt würde.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung beantragte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin den Ansatz der Kosten ab Juli 2001 in Höhe von S 161.222,90 lediglich abzüglich des Pflegegeldes in Höhe von S 46.260,00 als außergewöhnliche Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes in Abzug zu bringen. Begründet wurde dieses Anbringen damit, dass gemäß § 34 Abs. 6 4. Teilstrich EStG 1988 in Verbindung mit § 35 Abs. 5 EStG 1988 die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend gemacht werden könnten.

Das Finanzamt anerkannte mit teilstattgebender Berufungsvorentscheidung nunmehr einen Betrag von S 98.763,00 (tatsächliche Kosten laut Berufung abzüglich einer Haushaltsersparnis) als außergewöhnliche Belastung, was auf Grund des gegenzurechnenden

Selbstbehaltes von S 49.354,00 zu einer Bemessungsgrundlagenminderung in Höhe von S 49.409,00 führte.

Daraufhin beantragte der steuerliche Vertreter der Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beharrte auf einem Abzug der außergewöhnlichen Belastung ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2003 wurde in Ergänzung zum Vorlageantrag die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Der Senat hat erwogen:

An Sachverhalt steht im vorliegenden Fall - auch auf Grund eines Vorhaltes des nunmehr entscheidenden Senates - fest, dass der Bruder des verstorbenen Ehegatten der Berufungswerberin ab dem Jahr 1976 von ihr und ihrem Gatten, der im Jahr 1974 zum Kurator für seinen Bruder bestellt wurde, betreut und gepflegt wurde. Erst wegen einer massiven Verschlechterung des Gesundheitszustandes des Schwagers, was eine häusliche Pflege unmöglich machte, musste dieser im Oktober 1987 in ein Pflegeheim überstellt werden. Nach dem Tode ihres Gatten im Juni 2001 wurde die Berufungswerberin vom Bezirksgericht mit Beschluss vom 25. Oktober 2001 zur Sachwalterin bestellt.

Der Schwager der Berufungswerberin bezog im Jahr 2001 eine Waisenpension, die Ausgleichszulage, Pflegegeld und erhöhte Familienbeihilfe. Diese Geldbeträge wurden von der Berufungswerberin vereinnahmt und für ihren Schwager verwaltet.

Der Aufenthalt im Pflegeheim verursachte für die Monate Juli bis Dezember 2001 Aufwendungen in Höhe von S 833,00 pro Tag an Verpflegskosten, zusätzlich mussten an das Pflegeheim monatlich S 700,00 für Taschengeld und Nebenkosten sowie unterschiedliche Beträge (insgesamt S 3.082,90) für Kleidung und einen Rasierer überwiesen werden. Die Zahlungen erfolgten monatlich im Nachhinein. Zusätzlich zu diesen tatsächlichen Kosten wurde der Ansatz von S 4.000,00 beantragt. Über Vorhalt des Referenten wurde eine Aufgliederung dieser Ausgaben übermittelt und stellte sich dabei heraus, dass die Aufwendungen in Höhe von S 3.082,90 doppelt berücksichtigt wurden (siehe oben die durch das Pflegeheim verursachten Kosten). Hinsichtlich der Differenz auf die S 4.000,00 (S 917,10) wurde lediglich allgemein auf Bekleidungs Ausgaben verwiesen, die jedoch nicht nachgewiesen wurden. Diesbezüglich wurde das Begehren in der mündlichen Verhandlung vom 5. August

2003 ausdrücklich eingeschränkt, sodass die Anerkennung dieses Betrages nicht mehr beantragt wird.

Nach § 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:

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 Abs. 2 der genannten Bestimmung ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Abs. 3 regelt, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Weiters bestimmt Abs. 4, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Der Selbstbehalt beträgt

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 Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt: - wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, - für jedes Kind (§ 106).

Abs. 5 regelt, dass wenn im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten sind, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen sind.

Nach Abs. 6 können folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Weiters bestimmt § 35 Abs. 1 EStG 1988, dass dem Steuerpflichtigen, wenn er außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe)Partners (§ 106 Abs. 3) oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe)Partners auf den Kinderabsetzbetrag durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, hat

und weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) erhält, jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zusteht.

Anstelle dieses Freibetrages können nach Abs. 5 der genannten Gesetzesbestimmung auch die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden.

Das Finanzamt anerkannte im Erstbescheid die Differenz zwischen den gesamten beantragten Kosten für das Pflegeheim abzüglich sämtlicher dem Schwager zugeflossener Geldbeträge zu 50% als außergewöhnliche Belastungen, da die restlichen 50% beim Gatten der Steuerpflichtigen als Bruder des Behinderten angesetzt wurden.

Dem in der Berufung geäußerten Begehren auf Anerkennung der Aufwendungen für den Aufenthalt des Schwagers im Pflegeheim im 2. Halbjahr 2001, abzüglich lediglich des Pflegegeldes, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes, wurde auch in der Berufungsvorentscheidung nicht entsprochen. Jedoch wurde nunmehr der Aufwand nur mehr um das Pflegegeld und eine Haushaltersparnis gekürzt.

Für den entscheidenden Senat steht fest, dass die Aufwendungen für die Unterbringung des behinderten Schwagers in einem Pflegeheim grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Damit befindet sich der Senat im Gleichklang mit den Überlegungen des Finanzamtes, das diese dem Grunde nach ebenfalls als außergewöhnliche Belastungen anerkannt hat. Diese Überlegungen werden bestärkt durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. bspw. VwGH 7.9.1993, 90/14/0063), nach welcher ein Schwager als naher Angehöriger im Sinne des § 34 EStG 1988 anzusehen ist und die Leistung von Zahlungen an bedürftige nahe Angehörige dem Grunde nach die Kriterien der Außergewöhnlichkeit und der Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen erfüllen kann. Es handelt sich im gegenständlichen Fall nämlich nicht um eine Verlagerung von aus Eigenem zu tragenden Aufwendungen auf die Allgemeinheit, vielmehr müsste die Allgemeinheit für die gesamten, die Einnahmen des Schwagers übersteigenden Kosten aufkommen, wenn nicht die Berufungswerberin diese bestreiten würde. Aus der Einsichtnahme in den Pflegschaftsakt ergibt sich nämlich, dass der Schwager über keinerlei Vermögen verfügt und seine laufenden Einnahmen zur Deckung der laufenden Ausgaben nicht ausreichen. Auch ergibt sich aus dem in diesem Akt enthaltenen Übergabsvertrag (abgeschlossen zwischen der Schwiegermutter der Berufungswerberin und den zwischenzeitlich verstorbenen Gatten der Berufungswerberin) vom 4. September 1970, mit welchem ein Wohnhaus in das Eigentum des Gatten übertragen wurde, kein Anhaltspunkt dafür, dass die Tragung der Kosten für einen Pflegeheimaufenthalt des Schwagers der Berufungswerberin eine Bedingung oder Auflage für die Eigentumsübertragung gewesen ist. Vielmehr wurde der Gatte der Berufungswerberin durch diesen Vertrag lediglich verpflichtet, seinem Bruder (dem Schwager der Berufungswerberin)

ein lebenslängliches unentgeltliches Wohnrecht im Haus einzuräumen und diesem freien Strom, Wasser und Heizung, Versorgung mit Bett- und Leibwäsche und häusliche Pflege zukommen zu lassen, solange dem Gatten der Berufungswerberin dies neben seiner eigenen Familie noch zugemutet werden kann und solange die Betreuung durch häusliche Pflege ausreichend ist. Durch die Verschlechterung des Gesundheitszustandes des Schwagers der Berufungswerberin und den damit verbundenen zwangsläufigen Heimaufenthalt sind diese Verpflichtungen aus dem Übergabsvertrag nach Ansicht des Senates jedenfalls erloschen, weshalb von einer rechtlichen Verpflichtung zur Tragung der Heimkosten nicht auszugehen ist. Eine rechtliche Verpflichtung wurde auch weder seitens des Finanzamtes noch seitens der Berufungswerberin ins Treffen geführt.

Nach einhelliger Meinung von Literatur und Judikatur liegt eine sittliche Verpflichtung nur dann vor, wenn die Übernahme der Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Personen (objektiv) durch die Sittenordnung geboten scheint. Es muss sich somit um Aufwendungen handeln, die zwar rechtlich von der zahlenden Person nicht gefordert werden können, von denen die Allgemeinheit jedoch der Ansicht ist, dass man sich derer nicht entziehen kann.

Die Kosten für die Unterbringung einer nicht über ein kostendeckendes Einkommen oder Vermögen verfügenden Person in einem Pflegeheim werden, soweit nicht unterhaltsverpflichtete Angehörige diese bestreiten können und müssen von der Allgemeinheit getragen. Somit ist davon auszugehen, dass derartige Zahlungen, die in letzter Konsequenz von der Allgemeinheit übernommen würden, als nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung, welche letztlich auch für die Erlassung von Gesetzes und Verordnungen eine Grundlage bildet, geboten scheinen.

Übernimmt nun - wie im gegenständlichen Fall - eine Schwägerin, die mit der behinderten Person auf Grund des jahrelangen Zusammenlebens und der Pflege in einem äußerst nahen persönlichen Verhältnis steht, diese Zahlungen, erfolgt dies - nach Ansicht des Senates - nicht nur aus rein persönlichen Motiven, sondern scheint die Bestreitung dieser Aufwendungen auch durch die Sittenordnung geboten.

Strittig ist im vorliegenden Fall jedoch, in welcher Höhe diese Zahlungen als außergewöhnliche Belastungen angesehen werden können und ob ein Selbstbehalt zu berücksichtigen ist oder nicht.

Dazu verweist der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin auf § 34 Abs. 6 4. Teilstrich in Verbindung mit § 35 Abs. 5 EStG 1988. 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 berücksichtigt werden. Dabei übersieht die Steuerpflichtige jedoch, 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 den 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. Unbestreitbar ist keine dieser Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt, sodass aus den angeführten Bestimmungen für das Begehren der Steuerpflichtigen nichts gewonnen werden kann.

Anders verhält es sich jedoch mit der Bestimmung des § 34 Abs. 6 3. Teilstrich EStG 1988, nach der Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Schwager der Berufungswerberin für sich selbst die erhöhte Familienbeihilfe bezieht und er daher zweifelsfrei eine Person ist, "für die gemäß § 8 Abs. 4 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird". Aus der Textierung des dritten Teilstriches des § 34 Abs. 6 EStG 1988 lässt sich eindeutig ableiten, dass der Gesetzgeber diese Begünstigung - nämlich die Abzugsfähigkeit der anfallenden Kosten ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes - nicht auf Kinder beschränken wollte (arg. "Personen") und auch nicht der Bezug von (erhöhter) Familienbeihilfe durch den die Aufwendungen Bestreitenden erforderlich ist (arg. "für die ... erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird"). Die Aufwendungen der Berufungswerberin für Ihren Schwager können somit dem Grunde nach ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden.

Letztlich ist nunmehr die Frage zu klären, in welcher Höhe diese Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden können. Dazu führt § 34 Abs. 6 3. Teilstrich EStG 1988 aus, dass die Aufwendungen für Personen, für die erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

An Zahlungen leistete die Berufungswerberin im Jahr 2001 für die Monate Juli bis November insgesamt S 131.532,90, da die Zahlung für den Monat Dezember 2001 erst am 7. Jänner 2002 erfolgte, an das Pflegeheim. Nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben - und darum handelt es sich bei monatlich zu leistenden Zahlungen für einen Pflegeheimaufenthalt - gilt, dass diese, wenn die Ausgabe kurze Zeit nach Ende des Kalenderjahres erfolgt, zu dem sie wirtschaftlich gehört, diesem Kalenderjahr zuzurechnen ist. Dies gilt auch für die Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar Band III B, § 19 EStG 1988 Tz 2). Es ist somit davon auszugehen, dass die Leistung der Zahlung der Heimkosten für den Monat Dezember 2001 in Höhe von S 25.690,00 ebenfalls noch bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 zu berücksichtigen ist. Somit ergeben sich insgesamt berücksichtigungsfähige Zahlungen an das Pflegeheim im Ausmaß von S 157.222,90. Dem steht ein Pflegegeld für die Monate Juli bis Dezember 2001 in Höhe von monatlich S 7.710,00, sohin insgesamt S 46.260,00, gegenüber. Wendet man nunmehr die Bestimmung des § 34 Abs. 6 3. Teilstrich EStG 1988 an und rechnet das Pflegegeld von den Gesamtzahlungen ab, verbleibt ein Betrag von S 110.962,90 als außergewöhnliche Belastung.

Diesbezüglich ist jedoch noch zu prüfen, ob dieser Betrag tatsächlich von der Berufungswerberin aus eigenen Mitteln bezahlt worden ist und sie daher in dieser Höhe wirtschaftlich auch belastete. Dies ist nach Ansicht des Senates jedoch nicht der Fall. Es ist nämlich offensichtlich und entspricht auch dem Erstbegehren, dass die Berufungswerberin die Zahlungen an das Pflegeheim, soweit dies möglich war, aus den Einnahmen des Schwagers beglichen hat und nur die durch die monatlichen Bezüge des Schwagers nicht abgedeckten Beträge selbst bestritten hat. An Einnahmen des Schwagers standen ihr im zweiten Halbjahr 2001 zur Verfügung:

Waisenrente mtl. S 3.590,50, sohin insges.	S 21.543,00
Ausgleichszulage mtl. S 4.250,00, sohin insges.	S 25.500,00
Familienbeihilfe mtl. S 4.500,00, sohin insges.	S 27.000,00
<u>Sonderzahlung September 2001</u>	<u>S 7.840,50</u>
gesamt	S 81.883,50

Nach Abzug dieses Betrages von den oben errechneten S 110.962,90 verbleiben somit insgesamt S 29.079,40, welche durch die Einnahmen des Schwagers nicht abgedeckt sind. In diesem Ausmaß entstanden der Berufungswerberin eigene Aufwendungen, die als

außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden können.

Dazu ist anzumerken, dass lediglich (Mehr-)Aufwendungen eines Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind und daher eine steuerliche Berücksichtigung nur dann in Frage kommt, wenn bei einem Steuerpflichtigen selbst ein Abfluss aus dem Einkommen erfolgt und somit eine endgültige vermögensmindernde Ausgabe vorliegt. Werden Aufwendungen nicht aus eigenen Mitteln getragen, können schon dem Grunde nach keine außergewöhnlichen Belastungen vorliegen.

Im vorliegenden Berufungsfall ist nicht zu bestreiten, dass die Aufwendungen für das Pflegeheim von der Berufungswerberin vordringlich aus den ihr zufließenden und von ihr zu verwaltenden Einnahmen ihres Schwagers bestritten wurden. Dies ergibt sich schon aus dem Erstantrag, in welchem von der Berufungswerberin selbst sämtliche Einnahmen des Schwagers den Aufwendungen gegenüber gestellt wurden. Aber auch in der dem Pflschaftsgericht vorzulegenden Pflschaftsrechnung hat die Berufungswerberin die Verwendung der ihrem Schwager zufließenden Geldbeträge für die Bestreitung der Heimkosten dokumentiert. Wurden somit von der Berufungswerberin tatsächlich für das Jahr 2001 lediglich Aufwendungen im oben errechneten Ausmaß von S 29.079,40 aus Eigenem getragen, können darüber hinausgehende - in der Berufung und im Vorlageantrag begehrte - Beträge mangels einkommensmindernden Abflusses niemals als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Abschließend ist noch anzuführen, dass auch die Höhe der von der Berufungswerberin zu leistenden Zahlungen vom Begriff der Zwangsläufigkeit umfasst sein muss (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988 Kommentar Band III B, § 34 Abs 3 Tz 2). Das bedeutet für den vorliegenden Fall, dass der Berufungswerberin, selbst wenn sie die Einnahmen des Schwagers nicht für die laufende Bezahlung der Pflegeheimkosten verwenden würde, ihr Aufwendungen nur in Höhe des nicht durch die laufenden Einnahmen abgedeckten zusätzlichen Aufwandes zwangsläufig erwachsen wären. Eine darüber hinausgehende, durch Nichtverwendung der dem Schwager zufließenden Mittel verursachte, Eigenleistung der Berufungswerberin wäre keinesfalls zwangsläufig und auch nicht durch die Sittenordnung geboten.

Eine Kürzung der Aufwendungen um einen nichtabzugsfähigen Anteil für Haushaltsersparnis oder nicht behinderungsbedingte Ausgaben hätte nach der Literatur (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988 Kommentar Band III B, § 34 Abs. 3 Tz 6) grundsätzlich nur bei

der Berechnung des Einkommens des Schwagers zu erfolgen und kürzt daher die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Aufwendungen der Berufungswerberin nicht.

Die Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001 errechnet sich demnach wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (KZ 245)	
Arbeitgeber 1	335.883,00 S	
Arbeitgeber 2	100.804,00 S	
Gesamtbetrag der Einkünfte		436.687,00 S
Sonderausgaben	-10.000,00 S	
Kirchenbeitrag	-1.000,00 S	
außergewöhnliche Belastungen	-29.079,40 S	
Einkommen		396.607,60 S
Die Einkommensteuer beträgt:		
0% für die ersten S	50.000,00	0,00 S
21% für die nächsten S	50.000,00	10.500,00 S
31% für die weiteren S	200.000,00	62.000,00 S
41% für die restlichen S	96.600,00	39.606,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		112.106,00 S
Allgemeiner Absetzbetrag		-4.086,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		108.020,00 S

Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (KZ 220)

nach Abzug des Freibetrages von S 8.500.- mit 6%	3.561,18 S
Einkommensteuer	111.581,18 S
anrechenbare Lohnsteuer (KZ 260)	-79.047,97 S
festg. Einkommensteuer(nachzahlung) ger. gem. § 204 BAO	32.533,00 S
(dieser Betrag entspricht 2.364,27 EURO)	
festges. Einkommensteuer(nachforderung) lt. BVE	23.296,00 S
Nachforderungsbetrag	9.237,00 S

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, 6. August 2003