



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., 1120 Wien, S.Gasse, vertreten durch Sigrid Gruber-Guelfenburg, Steuerberaterin, 1010 Wien, Bösendorferstraße 1, vom 9. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch AR Karl AMRING, vom 21. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2000 bis 2004, Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 bis 2003 und betreffend Aufhebung gem.

§ 299 Abs. 1 BAO mit Bescheid v. 16. Mai 2006 nach der am 27. September 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Abweisung des Antrages vom 03.11.2005 um Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2000 wird gem. § 303a Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 275 BAO für zurückgenommen erklärt.

Infolge Zurücknahme der Berufung gegen den gem. § 299 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheid vom 16. Mai 2006 war die Berufung als gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären und das Verfahren einzustellen.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die im Berufungszeitraum 2000 bis 2004 ausschließlich nichtselbständig tätige Berufungswerberin (=Bw.) reichte jeweils am 19. Oktober 2005 Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001 bis 2004 ein. Darin beantragte sie für jedes Jahr einen Betrag von € 6.084,00 als außergewöhnliche Belastung. In den Akten liegt weiters ein anscheinend erst kurz nach den genannten Erklärungen, und zwar am 03.11.2005 beim Finanzamt eingelangter „Antrag auf Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung gem. § 34 EStG“ auf.

„Seit der Krankheit meiner Mutter (Jahr 2000 - verstorben am 6. August 2001, nach einem Krebsleiden) war ich das einzige Familienmitglied, das in der Lage war, meine Großeltern zu pflegen.

Die Geschwister meiner Großeltern sind selbst im fortgeschrittenen Alter (1 Schwester 80 Jahre, sehbehindert, 1 Schwester lebt in London).

Meine Großeltern K. und F. X. waren in Y. (B.) F.Gasse wohnhaft. Sie sind im Alter von 88 und 90 Jahren. Beide sind stark behindert, weil sie an Altersdemenz leiden. Die Krankheit ist so ausgeprägt, dass bereits eine Entmündigung durchgeführt werden musste.

Im Zeitraum 2000 - 2004 war folgender Sachverhalt gegeben: Mein Großvater ist schwer zuckerkrank, und musste 2 mal täglich Insulin gespritzt bekommen. Meine Großmutter ist schwer gehbehindert an Kreislaufschwäche leidend. Beide haben jeden Lebenswillen verloren und blieben oft tagelang im Bett liegen, weil ihnen die Kraft fehlte aufzustehen. Obwohl ich versucht habe, sie durch meine Fürsorge in ihrer gewohnten Umgebung zu belassen, war es im Jahr 2005 unerlässlich sie in einem Pflegeheim unterzubringen. Fremde Personen, die meine Pflege übernehmen hätten können, wurden nicht ins Haus gelassen. Also musste ich alles Erforderliche tun, um die Versorgung zu gewährleisten. Vorkochen, putzen, waschen, bügeln, einkaufen. Es war zum Großteil nicht einmal mehr möglich, durch ein Gespräch Kontakt mit meinen Großeltern aufzunehmen, weil die Altersdemenz ständig zunahm.

Infolge der Entfernung Wien - Y. (180 km hin /retour) war die Betreuung nur 2 mal in der Woche möglich.

Ich musste im Zeitraum 2000 - 2004 mindestens 2 x wöchentlich = 104 mal die Strecke von 180km = 18.720km bewältigen. Die Fahrten wurden nach meinem anstrengenden Arbeitstag und zum Wochenende durchgeführt. Ich war oft am Ende meiner Kraft.

Die Situation war nicht mehr zu bewältigen.

Mit dem Fortschritt der Krankheit war eine ständige Überwachung und Pflege unerlässlich.

Das Pflegeheim war schlussendlich leider die letzte Möglichkeit um dies zu gewährleisten.

Die Pflege meiner Großeltern war nicht nur psychisch unglaublich belastend, da ich ohnmächtig den körperlichen und geistigen Verfall miterleben musste und mir nahezu jeder persönliche Freiraum für Erholung und Freizeit genommen wurde, sondern auch eine außergewöhnliche Belastung in finanzieller Hinsicht.

Ich stelle daher den Antrag auf Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung in der Höhe von € 6.084,00 für die Jahre 2000 - 2004

PS: Frau Bw hatte im Jahr 2002 binnen 3 Monaten zweimal Gürtelrose, leidet an chronischen Schlafstörungen und damit verbundenen Konzentrationsstörungen und Kreislaufbeschwerden.

Sie musste jahrelang bei jedem Telefonat mit den Großeltern damit rechnen, sofort einsatzbereit zu sein. Die nervliche Belastung war so stark, dass sie kurz vor einem „burnout“ stand.“

In den Akten liegen außerdem Beschlüsse über die Bestellung der Bw. als Sachwalterin ihrer Großeltern „für alle Angelegenheiten gem. § 273 Abs. 3 Z 3 AGBG vom 14. März 2005 auf.

Der Sachwalterbestellungsbeschluss für die Großmutter wurde wie folgt begründet:

Aufgrund des durchgeföhrten Beweisverfahrens, insbesondere aufgrund von Befund und Gutachten des Sachverständigen für Psychiatrie und Neurologie Univ.Prof. Dr. Gerhard Kaiser vom 25.2.2005 wird nachstehender Sachverhalt festgestellt: Bei der 1917 geborenen Frau K. X. besteht eine deutliche Geistesschwäche, die sich vornehmlich in der Störung der Merkfähigkeit und des Gedächtnisses zeigt und auch vermuten lässt, dass zeitweilig Verwirrtheitszustände vorhanden sind, Frau K. X. ist zur Regelung ihrer Angelegenheiten, ohne dass ein Nachteil droht, nicht in der Lage. Sie bedarf der Vertretung durch einen Sachwalter in allen Angelegenheiten.

Der Sachwalterbestellungsbeschluss für den Großvater wurde wie folgt begründet:

Aufgrund des durchgeföhrten Beweisverfahrens, insbesondere aufgrund von Befund und Gutachten des Sachverständigen für Psychiatrie und Neurologie Univ.Prof. Dr. Gerhard Kaiser vom 25.2.2005 wird nachstehender Sachverhalt festgestellt: Bei dem 1915 geborenen Herrn F. X. besteht ein deutlicher geistiger Abbau, der sich vorwiegend in Desinteresse, Gleichgültigkeit und einer Merk- und Gedächtnisbeeinträchtigung äußert.

Der Betroffene bedarf der Vertretung durch einen Sachwalter in allen seinen Angelegenheiten. Die Voraussetzungen für die Bestellung eines Sachwalters gemäß § 273 ABGB liegen vor.

Für beide Großeltern finden sich ärztliche Bestätigungen eines Arztes für Allgemeinmedizin, jeweils vom 21.04.2005, in den Akten:

„Obengenannte Patientin leidet an SDAT (Anmerkung: „DAT“ ist lt. Pschyrembel, Medizinisches Wörterbuch, 260. Auflage, die Abkürzung für Demenz Typ Alzheimer) sklerot. Myocardiopathie, Osteoporose, Konvexitätsmeningeom, dadurch besteht eine Pflegebedürftigkeit. Sie bedarf ständiger Pflege und Betreuung und ist daher auf fremde Hilfe angewiesen. Auf Grund der zunehmenden Verschlechterung des Allgemeinzustandes der Patientin in der letzten Zeit hat der Pflege und Betreuungsaufwand massiv zugenommen. Die Unterbringung in einen Pflegeheim ist zur Gewährleistung der notwendigen Pflege erforderlich.

Obengenannter Patient leidet an SDAT, sklerot. Myocardiopathie, IDDMII, rez. Synkopen bei bradycarden Vorhofflimmern dadurch; besteht eine Pflegebedürftigkeit. Er bedarf ständiger Pflege und Betreuung und ist daher auf fremde Hilfe angewiesen. Auf Grund der zunehmenden Verschlechterung des Allgemeinzustandes des Patienten in der letzten Zeit hat der Pflege- und Betreuungsaufwand massiv zugenommen. Die Unterbringung in einem Pflegeheim ist zur Gewährleistung der notwendigen Pflege erforderlich.“

Den Erklärungen war die oben zitierte Eingabe nicht angeschlossen; sie langte erst einige Tage später, und zwar am 3.11.2005, am Finanzamt ein.

In den vom Finanzamt jeweils mit Datum 21.10.2005 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 bis 2004 blieben die beantragten außergewöhnlichen Belastungen mit dem Hinweis, dass die jeweils ausgewiesene zumutbare Mehrbelastung nicht überschritten worden sei, unberücksichtigt.

Das Finanzamt wertete den oben wiedergegebenen Antrag vom 3.11.2005 hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2003 als Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren und wies mit Bescheid, datiert vom 27.03.2006 die (vermeintlich beantragte) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2003 ab. Anstelle jedoch Gründe für die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren anzuführen oder ein Mängelbehebungsverfahren gem. § 303a BAO einzuleiten, verwies das Finanzamt auf die (materielle) Begründung zur kurz zuvor erlassenen (1.) Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2004, datiert mit 22.03.2006.

Die Bw. beantragte mit Eingabe vom 20.04.2006 die Vorlage ihres als vom Finanzamt später als Berufung gewerteten Antrages vom 3.11.2005 (betreffend Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2000 bis 2004) an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Mit dem gem. § 299 Abs. 1 BAO erlassenen Aufhebungsbescheid, datiert vom 16.05.2006 hob das Finanzamt den Bescheid vom 22.03.2006 hinsichtlich Abweisung der (vermeintlich) beantragten Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2003 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit (die als solche jedoch nicht dargestellt wurde), auf.

Mit Bescheid, datiert mit 16.05.2006 wurde die vom Finanzamt als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer des Jahres 2000 beurteilte Eingabe neuerlich abgewiesen. Anstelle einer Begründung wurde auf die (materielle) Begründungen der Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003, jeweils vom 23.05.2006 – die Bescheidbegründung weist als Datum den 16.05.2006 aus – wurde der nunmehr von der Bw. und dem Finanzamt als Berufung gewertete Antrag vom 03.11.2005 als unbegründet abgewiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 24.03.2006 - die Bescheidbegründung weist als Datum den 22.03.2006 aus - wurde der nunmehr als Berufung gewertete Antrag vom 03.11.2005 ebenso als unbegründet abgewiesen.

Sowohl die Berufungsvorentscheidungen vom 16.05.2006 hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 als auch die für das Jahr 2004 wurden folgendermaßen begründet:

„Außergewöhnliche Belastungen (§ 34 Einkommensteuergesetz 1988) sind bei der Ermittlung des Einkommens unter bestimmten Voraussetzungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, muss zwangsläufig erwachsen, muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf nicht unter ein Abzugsverbot (§ 20 EStG 88) fallen.“

Aufwendungen sind nur insoweit außergewöhnlich, als sie höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen. Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung handeln. Eine Belastung erwächst zwangsläufig, wenn sich die steuerpflichtige Person ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Unter tatsächlichen Gründen sind Ereignisse zu verstehen, die unmittelbar die steuerpflichtige Person selbst betreffen (z.B. eigene Krankheitskosten). Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann aus dem Verhältnis der steuerpflichtigen Person zu anderen Personen erwachsen. Erwächst eine Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit

aufweisen (z.B. Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen). Ebenso wie die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann eine solche aus sittlichen Gründen nur aus dem Verhältnis zu anderen Personen erwachsen. Eine sittliche Verpflichtung kommt in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen (§ 25 Bundesabgabenordnung) in Betracht. Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme von Aufwendungen nach dem Urteil gerecht und billig denkender Personen durch die Sittenordnung geboten erscheint. Es reicht nicht aus, dass sich die steuerpflichtige Person zur Tätigkeit von Aufwendungen sittlich verpflichtet fühlt. Ebenso ist nicht ausreichend, dass das Handeln menschlich verständlich, wünschens- oder lobenswert erscheinen mag. Es kommt darauf an, ob die steuerpflichtige Person objektiv glauben darf, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können.

Die in Ihrem Schreiben um Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen für 2000 bis 2004 dargelegten Umstände zwecks Besuch und Betreuung der Großeltern sind aus menschlicher Sicht und menschlichen Gründen verständlich und nachvollziehbar jedoch zählen die geltend gemachten Kilometergelder für die Fahrten Wien – Y. - Wien nicht zu den außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 34 Einkommensteuergesetz 1988. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“

Seitens der steuerlichen Vertretung langte am 09.06.2006 eine mit „Berufung gegen die 2. Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2006 über die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, Antrag Vorlage bei der Finanzbehörde II. Instanz, Anberaumung einer mündlichen Verhandlung (siehe auch Berufung vom 20. April 2006 ...)“ bezeichnete Eingabe ein.

Ebenso werde gegen den Bescheid über die Verweigerung der Wiederaufnahme für das Jahr 2000 und den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO das Rechtsmittel der Berufung eingebraucht und die Vorlage bei der Finanzbehörde II. Instanz beantragt. Es könne nicht nachvollzogen werden, warum eine 2. Berufungsvorentscheidung und alle anderen Bescheide ergangen sind.

Nach Vorlage der Berufungen erging seitens des UFS an die Bw. zu Handen ihrer Vertreterin ein auf § 303a Abs. 1 BAO gestützter Mängelbehebungsauftrag betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000. Innerhalb der gewährten Frist von 2 Wochen ab Erhalt - lt. Rsb-Abschnitt war dies der 5.09.2007- langte keine Mängelbehebung ein.

In der am 27. September 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Über Befragen des Referenten gab die steuerliche Vertreterin an, dass keine Mängelbehebung hinsichtlich der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid (Einkommensteuer 2000) eingereicht wurde.

Nach Darlegung der verfahrensrechtlichen Situation durch den Referenten und Rücksprache mit dem Vertreter des Finanzamtes zog die steuerliche Vertreterin die gegen den

Aufhebungsbescheid vom 16.05. 2006 (Wiederaufnahme des Verfahrens) erhobene Berufung zurück.

Unter Verweis auf das bisherige Vorbringen legte die steuerliche Vertreterin die Situation der beiden Großeltern dar. Letztendlich habe ein Vorfall, bei dem der Großvater gegenüber der Großmutter tatsächlich geworden war, den Ausschlag dafür gegeben, Untersuchungen zu veranlassen, die dann letztlich zur Überweisung in ein Pflegeheim geführt haben.

Über Befragen des Referenten gab die Vertreterin an, dass die Großeltern Pflegegeld in unbekannter Höhe bezogen haben. Nach Kenntnis der steuerlichen Vertreterin wurden der Berufungswerberin bestenfalls die Lebensmittelrechnungen, nicht aber die Kosten für die häufigen Fahrten erstattet. Grund dafür war offenbar ein durch die Krankheit bzw. das Alter verursachtes Misstrauen bzw. Geiz.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass sich das Finanzamt sehr wohl um den Bezug des Pflegegeldes informiert hatte. Die menschliche Seite des Problems werde nicht in Abrede gestellt, allerdings habe sich das Finanzamt durch die geltende Rechtslage nicht in der Lage gesehen, die außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen.

Zusammenfassend führte die steuerliche Vertretung Folgendes aus: „Ich verweise auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsentscheidung (Anmerkung: gemeint wohl: „Berufungsvorentscheidung“) bzw. im Judikat vom 9. September 1998, Zl. 94/14/0009. In diesem Judikat wird ausgeführt, „es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten. Von diesem Hintergrund ist die Auffassung der belangten Behörde, es sei nicht einzusehen, warum der Beschwerdeführer sachlich verpflichtet gewesen sein sollte, gegenüber seinem erst etwa 50 Jahre alten im Erwerb nicht durch Krankheit oder Invalidität behinderten Bruder den gegenständlichen Aufwand endgültig zu tragen, nicht als rechtswidrig zu erkennen.“

Der gegebene Sachverhalt lt. Berufung und Ergänzung zur Berufung ist ein vollkommen anderer. Es geht hier nicht um einen 50 Jahre alten, im Erwerb nicht durch Krankheit behinderten Bruder, sondern um zwei alte, (88 und 90 Jahre) geistig verwirrte Menschen, die nur durch den Einsatz ihrer Enkelin ihre existenzbedrohende Notlage zumindest zum Teil verhindern konnte. Dieser Hinweis ist auch in der Bescheidbegründung angeführt, „es kommt darauf an, ob die steuerpflichtige Person objektiv glauben darf, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können“. Weiters wäre noch darauf hinzuweisen, dass in dieser Bescheidbegründung auf die Sittenordnung hingewiesen wird. Sittenordnung kann nur die Sitten mehrerer Menschen darstellen und Sittlichkeit = Sittenordnung ist eine

Entscheidung des persönlichen Gewissens. Was eine Entscheidung des persönlichen Gewissens ist, ist sicherlich eine Ermessensentscheidung. Rechtsprechung ist eine Meinung über Recht und wenn es im Ermessen liegt, diese Meinung menschlich zu gestalten, dann müsste in diesem Fall auf alle Fälle eine positive Erledigung meines Antrages möglich sein.

Ergänzend wird angeführt, dass der Großvater im Herbst 2005 in das Pflegeheim eingeliefert wurde und bereits im März 2006 verstorben ist, weil er die Veränderung seiner Lebensumstände nicht verkraftet hat, die Großmutter liegt derzeit im Sterben.

Abschließend wird noch auf einen Artikel von Werner Doralt über außergewöhnliche Belastungen in der Rechtsprechung verwiesen und ausgeführt, dass es eigentlich ungerecht erscheint, wenn z.B. durch Alkoholismus Krankheitskosten entstehen und diese als außergewöhnliche Belastung sehr wohl zum Abzug gelangen können.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2000

Fest steht, dass der im Jahr 2001 erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 in Rechtskraft erwuchs. Auf Grund der dem Antrag vom 03.11.2005 um Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen im Jahr 2000 fehlenden Angaben über dessen Rechtzeitigkeit bzw. über das fehlende grobe Verschulden an der Nichtgeltendmachung im seinerzeitigen Verfahren erging ein Mängelbehebungsauftrag. Weder innerhalb der gewährten Frist von 2 Wochen ab Erhalt - lt. Rsb-Abschnitt war dies der 5.09.2007 – noch danach langte eine Mängelbehebung ein.

Die Berufung gegen die mit Bescheid vom 16.05.2006 erfolgte Abweisung der im Antrag vom 3. November 2005 sinngemäß beantragten Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2000 war infolge Nichterfüllung des Mängelbehebungsauftrages gem. § 303a Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 275 BAO als zurückgenommen zu erklären.

2. Bescheid vom 16.05.2006 über die Aufhebung gem. § 299 BAO

Im Zuge der Verhandlung zog die steuerliche Vertreterin die Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung gem. § 299Abs.1 BAO der Bescheide über die Abweisung der (vom Finanzamt irrtümlich unterstellten) beantragten Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 2001 bis 2003 zurück, sodass über diese Berufung nicht mehr entschieden werden musste.

3. Geschätzte Fahrtkosten in den Jahren 2001 bis 2004 als außergewöhnliche Belastungen

Strittig ist die Geltendmachung von Kilometergeldern für lt. Angabe der Bw. 2mal wöchentlich durchgeführte Fahrten von Wien nach Y. und retour zwecks Betreuung der Großeltern durch die Bw. als außergewöhnliche Belastung.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens § 2 Abs. 2 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen gleichzeitig 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).

Abs. 2 bestimmt, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und 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.

In Abs. 4 wird ausgeführt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Die Kosten, welche die Bw. nicht anhand eines Fahrtenbuches nachwies, sondern im Nachhinein mit 2 mal wöchentlich schätzte, wurden durch die Besuche der Großeltern – nach dem 2001 erfolgten Ableben der Mutter der Bw. verursacht. Wie sich aus den ärztlichen Attesten und dem Sachwalterbestellungsbeschluss, alle aus dem Jahr 2005, ergibt, erreichte der Grad der Pflegebedürftigkeit beider Großeltern in der ersten Hälfte des Jahres 2005 einen derartigen Grad, der die Heimunterbringung unerlässlich erscheinen ließ.

Aus den vom Finanzamt erhobenen Einkommensnachweisen der Großeltern (z.B. 2004: Nettoeinkünfte (Lohnzettelkennzahl 245) Großmutter € 8.573,72, Großvater € 16.410,96) geht hervor, dass die Großeltern finanziell durchaus in der Lage waren, nicht nur ihren Lebensunterhalt zu bestreiten, sondern auch die der Bw. entstandenen Kosten zu ersetzen. Ob die Großeltern im Streitzeitraum zusätzlich bereits Pflegegeld bzw. in welcher Höhe bezogen, geht aus den Akten allerdings nicht hervor. Im Zuge der Berufungsverhandlung gab die Vertreterin über Befragen an, dass die Großeltern in Berufungszeitraum Pflegegeld bezogen hatten, konnte diesbezüglich jedoch keine genauen Angaben über die Einstufung geben.

Zur Frage der **Außergewöhnlichkeit** ist zu bedenken, dass vielen Steuerpflichtigen aus dem Umstand, dass sie ihre alten und kranken Verwandten regelmäßig besuchen, mitunter nicht unerhebliche Kosten entstehen (VwGH v. 01.03.1989, 85/13/0091). Die von der Bw. nicht belegmäßig nachgewiesenen sondern bloß geschätzten Kosten aus Fahrten nach Y. /B., die die Bw. ihrer Angabe nach 2mal wöchentlich unternahm, um bei den Großeltern im Voraus zu kochen, zu putzen, zu waschen, zu bügeln und einzukaufen, gehen wohl über das übliche Maß hinaus.

Zwangsläufig im Sinne der zitierten Gesetzesstelle sind Kosten aber erst dann, wenn sich der Steuerpflichtige ihnen aus **tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen** nicht entziehen kann, ohne damit rechnen zu müssen, dass ihm von der Gesellschaft, der er angehört, mit Missbilligung begegnet wird. Entscheidend ist daher nicht das objektive Pflichtgefühl des Steuerpflichtigen, sondern der objektive Pflichtbegriff nach den herrschenden moralischen Anschauungen. Es reicht daher nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen – hier die Tragung der Fahrtkosten durch die Bw. statt wie auch hinsichtlich der übrigen Kosten deren Ersatz von den **nicht einkommenslosen** Großeltern zu verlangen - menschlich verständlich ist, es muss vielmehr die Sittenordnung dieses Handeln gebieten (zitiert nach dem von der Bw. selbst herangezogenen Erkenntnis vom 09.09.1998, 94/14/0009, ebenso die Erkenntnisse v. 24.09.1986, 85/13/0007, v. 19.01.1988, 87/14/0021, v. 24.01.1990, 87/13/0081, v. 16.01.1991, 90/13/0062, v. 02.05.1991, 90/13/0294, v. 27.09.1995, 92/15/0214 und v. 09.09.1998, 94/14/0009 bzw. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Recht⁸, 139).

Da auch im zu beurteilenden Fall auf Grund der Aktenlage keine tatsächlichen oder rechtlichen Gründe für die Tragung der Fahrtkosten durch die Bw. in Frage kommen, war daher nur auf die sittlichen Gründe einzugehen.

Nach der im Berufungszeitraum herrschenden moralischen Anschauung bzw. Sittenordnung war die Bw. wohl gehalten, sich um die Versorgung der Großeltern zu kümmern, beispielsweise durch die Organisation der Verpflegung durch Dritte - sei es durch eigens dafür eingerichtete Großküchen bzw. lokale Gasthäuser - oder die Besorgung der Wäsche, Reinigung, Körperpflege etc. durch mobile Pflegedienste bzw. mit der Pflege befasste Organisationen (beispielweise Caritas).

Die persönliche Erbringung der aufgezählten Leistungen von der 180 km von den Großeltern entfernt wohnhaften und und vollzeitlich arbeitenden Bw. wurde jedenfalls durch die Sittenordnung nicht verlangt.

Stellten schon die zweimal pro Woche oder auch öfter erfolgten Fahrten zu den Großeltern eine enorme und auf Dauer nicht zumutbare physische und psychische Belastung dar, die schließlich zur Zerrüttung der Gesundheit bzw. lt. den Berufungsausführungen auch zum Verlust der Arbeitsstelle führten, und daher von der Bw. auf Dauer seitens der Gesellschaft nicht erwartet werden konnte, so erfolgte die zusätzliche Tragung der hohen Fahrtkosten durch die ganztägig berufstätige Bw. keineswegs auf Grund der geltende Sittenordnung; dies auch unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass die Großeltern auf Grund deren Einkommen samt Pflegegeld durchaus in der Lage gewesen wären, der Bw. die Fahrtspesen zu ersetzen.

Die Tragung der Fahrtkosten durch die Bw. erfolgte somit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 **nicht zwangsläufig**, weshalb diese Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung das Einkommen der Bw. mindern konnten. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 2. Oktober 2007