

GZ. RV/2005-W/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw., vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vertreten durch ORätin Mag. Christa Dürr, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach der am 30. November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit € 13.408,50 (S 184.505,00) festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **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, einem Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater 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**

Die (im Jahre 1929 geborene) Bw., die im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft), aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie Sonstige Einkünfte in der Höhe von insgesamt rund S 840.000,00 erklärte, erobt durch ihren steuerlichen Vertreter gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 12. Februar 2003 innerhalb verlängerter Frist am 15. April 2003 Berufung. Darin begehrte sie den Ansatz eines Betrages von S 360.000,00 (€ 26.162,22) als außergewöhnliche Belastung, da sie ihre wegen einer Multiplen Sklerose schwerbehinderte Tochter Daniela L., geboren im Jahre 1956 und alleinerziehende Mutter eines derzeit 15jährigen Mädchens, mit S 30.000,00 monatlich unterstützte. Den Grad der Behinderung ihrer Tochter gab sie mit 84 % an. Diesbezüglich legte sie Kopien eines Entlassungsberichtes des Evangelischen Krankenhauses vom 27. November 2001 sowie eines Befundes des Hausarztes vom 25. Februar 2003 vor. Weiters legte sie ein mit 31. Dezember 2001 datiertes Schreiben ihrer Tochter vor, in dem diese den Erhalt des Betrages von S 360.000,00 bestätigte.

Das Finanzamt forderte die Bw. daraufhin auf, bekanntzugeben, wofür die Tochter diese monatlichen Zuwendungen verwendet habe und weshalb die Tochter die entsprechenden Aufwendungen nicht aus den ihr zugesessenen Einkünften der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) bzw aus dem Pflegegeld bestritten habe. Weiters wurde die Bw. um die Vorlage von Belegen, soweit vorhanden, ersucht.

Im Schreiben vom 21. Juli 2003 nahm der steuerliche Vertreter der Bw. hiezu wie folgt Stellung:

Die Tochter sei mit einem Behinderungsgrad von 90 % im Rollstuhl und zu 100 % ein Pflegefall. Darüber hinaus sei sie alleinerziehende Mutter eines 15jährigen Mädchens, mit der sie in einer gemeinsamen Wohnung lebe. Der ihr monatlich gewährte Betrag diene ausschließlich zur Bestreitung der im täglichen Ablauf anfallenden Mehrkosten. Wer die Problematik einer Multiplen Sklerose-Pflege kenne, dem sei klar, dass mit einer geringen Invaliditätsrente der PVA und dem Pflegegeld die Führung des Lebensunterhaltes für sich und eine heranwachsende Tochter, wesentlich verschärft durch die alltäglichen Pflege-, Therapie- und Betreuungskosten sowie Miete und Betriebskosten mehr als unzureichend sei. Die Tochter erhalte deswegen diesen monatlichen Zuschuss. Es seien keine Belege über die Verwendung dieses Zuschusses gesammelt worden. Diese "Zettelwirtschaft" würde einen für die schwerstbehinderte Tochter zumutbaren Rahmen sprengen.

Das Finanzamt wies daraufhin mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2003 diese Berufung als unbegründet ab. Begründend heißt es, dass die Unterhaltsleistungen an die 45jährige und nicht im gemeinsamen Haushalt lebende Tochter nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könnten. Gemäß § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 seien Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt werde, weder im Wege eines

Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen. Eine Ausnahme von dieser Bestimmung liege im Sinne der Z 4 leg.cit. nur dann vor, wenn Unterhaltsleistungen zur Deckung von Aufwendungen gewährt würden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellten. Dies habe die Bw. jedoch nicht nachweisen können, weil laut dem Schreiben vom 21. Juli 2003 keine Belege über die Verwendung der Geldmittel gesammelt worden seien.

Im Vorlageantrag vom 1. September 2003 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass die Tochter Daniela L. für das Jahr **2002** Haushaltsaufzeichnungen geführt habe, aus denen sich folgende Einnahmen- und Ausgabensituation ergebe:

Monatliche Einnahmen (in €):	
Pension	1.002,12
Pflegegeld	620,20
Familienbeihilfe	178,15
Alimente	290,00
Zuschuss der Mutter (Bw.)	2.180,00
Summe	4.270,47
Gesamtjahreseinnahmensituation 2002	<b>51.245,64</b>

Ausgaben des Jahres 2002 (in €)	
nicht durch die Krankenkasse gedeckter Aufwand für Medikamente und Therapien	4.871,83
Haushalts- und Krankenassistenz (siehe 1)	15.524,00
Strom, Gas, Telefon, ORF-Gebühr, Versicherung	6.700,00
Mitgliedsbeitrag Evang. Krankenhaus - Multiple Sklerose - Abteilung	534,32
Essen und Bekleidung	7.140,00
Kultureller Aufwand	1.500,00
Miete	7.798,00
Betriebskosten	2.760,00
Aufwand für Tochter Julia: Schule, Taschengeld, etc. (siehe 2)	3.684,00
Aufwand für Invaliden-Kfz	960,00
Reserve für Unvorhergesehens (siehe 3)	1.200,00
Gesamtjahresausgabensituation 2002	<b>52.672,15</b>

Anm.: Diese Ausgabenaufstellung wurde von Dr. Walter L., dem Ehegatten der Bw., verfasst und war mit folgenden Erläuterungen versehen:

- 1.) Die für 2 Personen anfallenden Haushaltsarbeiten, Kochen, Wäsche uam und persönliche Assistenzbetreuung der zu 90 % bewegungseingeschränkten behinderten Tochter Daniela L.; 3 x wöchentlich ganztags 8 bis 9 Stunden und 3 x aus Kostengründen nur halbtags ca. 4 Stunden; an diesen drei Tagen übernehme die jetzt 16jährige Julia trotz der schulischen Belastung (Handelsakademie) die Vollbetreuung.
- 2.) Dabei handle es sich nur um den besonderen Aufwand für Schule, kleines Taschengeld und Aufwand für persönliche Bedürfnisse.
- 3.) Dieser Betrag sei 2002 voll ausgeschöpft worden.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass aus dieser Aufstellung ersichtlich sei, dass die Deckung der notwendigen Aufwendungen ohne den monatlichen Zuschuss der Bw. nicht möglich und die Existenzgrundlage der Tochter Daniela L. und der minderjährigen Julia nicht gesichert wäre.

Es würden sämtliche Voraussetzungen für die Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung vorliegen.

So erwachse eine Belastung zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen könne. Eine sittliche Verpflichtung komme in erster Linie gegenüber nahen Angehörigen in Betracht. Es komme auch darauf an, ob der Steuerpflichtige objektiv glauben dürfe, eine existenzbedrohende Notlage eines Angehörigen abwenden zu können (vgl. LStR 2002, Rz 828 ff).

Der monatliche Zuschuss werde zur Deckung von Aufwendungen gewährt, die bei der schwerstbehinderten Tochter selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (vgl. § 34 Abs. 7 Z 4 und 5 EStG 1988).

Wenn der Grad der Behinderung mindestens 25 % betrage, so erfolge kein Abzug eines Selbstbehaltens. Die Berücksichtigung der Mehraufwendungen könne gemäß § 34 Abs. 6 und § 35 Abs. 5 EStG 1988 in Höhe der tatsächlichen Kosten erfolgen. Frau Daniela L. sei zu 90 % behindert.

Der unabhängige Finanzsenat, dem das Finanzamt die Berufung in der Folge zur Entscheidung vorlegte, ersuchte die Bw. mit Schreiben vom 10. Mai 2004, zwecks Beurteilung der Frage, welche Aufwendungen die Tochter im Jahre 2001 aus dem Titel der Krankheit bzw. Behinderung gehabt habe, eine aussagekräftige Aufstellung der entsprechenden Aufwendungen mit den eventuell vorhandenen Belegen für dieses Jahr vorzulegen. Das Vorbringen, die an Multipler Sklerose leidende Tochter habe keine Belege gesammelt und eine solche "Zettelwirtschaft" sei ihr auch nicht zumutbar, sei zwar verständlich. Andererseits sei aber dem Steuerakt der Tochter zu entnehmen, dass für das gegenständliche Jahr 2001 entsprechende Belege vorhanden seien. Das für die Tochter zuständige Finanzamt habe überdies im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen (Pauschbetrag für Invaliden-Kfz in Höhe von S 25.200,00

sowie nachgewiesene Kosten aus der Behinderung, insbesondere Kosten der Heilbehandlung in Höhe von S 30.140,00) anerkannt. Weiters sei auch die Höhe des im Jahre 2001 bezogenen Pflegegeldes bekannt zu geben.

Mit Schriftsatz vom 15. Juli 2004 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. zum einen vor, dass die Deckung der notwendigen Aufwendungen der Tochter ohne den monatlichen Zu- schuss durch die Bw. nicht möglich und somit die Existenzgrundlage der Tochter und der Enkelin nicht gesichert gewesen wäre.

Weiters wurde eine Aufstellung der im Jahre 2001 von der Tochter geleisteten Aufwendungen für Medikamente usw und Kopien der dazugehörigen Belege übermittelt.

Betreffend die Pflegekosten heißt es in diesem Schreiben, dass leider keine Bestätigungen für das Jahr 2001 vorliegen würden. Ab dem Jahr **2004** sei aber ein Vertrag über Krankenpflege mit der Südböhmischem Volkshilfe abgeschlossen worden, aus dem sich Jahreskosten in Höhe von € 26.475,00 ergeben würden. Dieser Betrag möge zur ersatzweisen valorisierten Er- mittlung der Kosten für Haushaltshilfe und Krankenpflege des Jahres 2001 herangezogen werden.

Weiters wurden die Pflegegebührenbescheide für das Jahr 2001 übermittelt. Danach betrug das Pflegegeld bis Mai 2001 monatlich S 3.688,00 (Stufe II) und ab Juni 2001 monatlich S 8.535,00 (Stufe IV).

Mit dem weiteren Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 9. August 2004 wurde die Bw. noch einmal ersucht, hinsichtlich der "Haushalts- und Krankenassistenz" die diesbezüglich im Jahre 2001 angefallenen Ausgaben konkret zu beziffern bzw. bei Unmöglichkeit eine nachvollziehbare Schätzung vorzulegen. Insbesondere sei anzugeben, in welcher Form im Jahre 2001 eine solche "persönliche Assistenzbetreuung" erfolgt sei.

Die Bw. wurde weiters darauf hingewiesen, dass es bei abgabenrechtlichen Begünstigungen Aufgabe der Partei sei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. etwa VwGH 29.1.2003, 99/13/0179). Zwecks Klarstellung betonte der unabhängige Finanzsenat überdies, dass grundsätzlich die Unterstützung mitteloser Angehöriger aufgrund der entsprechenden Bestimmungen des § 34 EStG 1988 keine außergewöhnliche Belastung darstellen könne. Im Sinne des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 könnten jedoch die von der Bw. getragenen "Krankheitskosten" der Tochter, die das ihr zuerkannte Pflegegeld in Höhe von € 5.681,93 (S 78.185,00) übersteigen, anerkannt werden, wobei aber ein Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sei.

Nach Stellung mehrerer Fristverlängerungsanträge übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. mit Schriftsatz vom 4. August 2005 folgende persönliche Stellungnahme der Bw.:

- a) Im gegenständlichen Fall handle es sich um die konkrete Bereitstellung von zur "Rund um die Uhr" erforderliche Pflege einer Schwerstbehinderten, welche die zur Verfügung anstehenden Eigeneinkünfte und das gesetzliche Pflegegeld um ein Vielfaches übersteige.
- b) Als alleinerziehende Mutter einer minderjährigen Tochter sei derzeit auch die Einweisung in ein Pflegeheim undenkbar. Überdies lägen nachweislich dafür die, die öffentliche Hand belastenden Kosten mit rund € 60.000,00, unvergleichlich höher.
- c) Allgemein sei das konkrete Beziffern von Kosten einer "Rund um die Uhr" notwendigen Betreuung einer Schwerstbehinderten nur sehr lückenhaft möglich "und in diesem Ausmaß auch bereits erfolgt". Die Schwerstbehinderte sei in Bezug auf die einfachsten "Bedürfnisse des täglichen Lebens" auf die Hilfe Dritter angewiesen. Sie müsse beispielsweise aus dem Bett in den Rollstuhl sowie auf das Behinderten-WC gehoben werden, sogar das Freimachen von Kleidung und das Wiederanziehen habe durch Dritte zu erfolgen. "Hilfe, die meist nicht selbstlos erfolge, wofür man aber auch keine finanzamtfähigen Belege bekomme."
- d) Es sei demnach auf eine nachvollziehbare Schätzung zurückzugreifen.

So seien die Kosten für eine "Rund um die Uhr" Betreuung durch österreichisches Pflegepersonal, wenn überhaupt vorhanden, pro Monat mit mindestens € 5.000,00 (ohne Kosten für Verpflegung usw) zu beziffern (jährlich € 60.000,00 - vgl. Zeitschrift "Gewinn" 03/05).

Im Vergleich dazu betrage der für eine "Rund um die Uhr" Betreuung durch die "Südböhmi sche Volkshilfe" (April 2004) nachweisbare Aufwand (Taggeld, Jahresbeitrag, Versicherung und Fahrtspesen) jährlich € 21.980,00, allerdings ohne die weiteren Kosten für Verpflegung und die Bereitstellung eines eigenen Wohnraumes (Pro Tag zumindest € 20,00 = € 7.300,00 jährlich). Diese Kosten seien seit 2000 unverändert und daher vergleichbar. Im Vergleich zu den Kosten einer österreichischen Betreuung würde demnach weniger als die Hälfte anfallen.

e) Ein akzeptabler "Kompromiss" wäre daher die Anerkennung der getätigten Zuwendung von € 26.122,00 jährlich, da damit nicht einmal die Kosten der "Rund um die Uhr" Pflege berücksichtigt würden und alle anderen Kosten, wie allgemeine Lebenskosten, von der gesetzlichen Krankenkasse nicht oder nicht in vollem Umfang ersetzen Kosten für Medikamente, Therapien uam durch die zur Verfügung bleibenden Mittel aus Pflegegeld und Invaliditätspension nur in einem bescheidenen Umfang abgedeckt würden.

f) Betreffend den Mitgliedsbeitrag Evangelisches Krankenhaus sei auszuführen, dass die Tochter seit Jahren in der Betreuung von Frau Univ.Prof. Dr. M. - einer allgemein anerkannten Spezialistin für Multiple Sklerose und Vorsteherin der dortigen Neurologischen Abteilung - sei. Die Tochter würde jährlich zwischen 10 und 12 Wochen stationär im Evangelischen Krankenhaus behandelt werden, wobei für Patienten ohne Zusatzversicherung pro Behandlungswoche eine Spitals-Anteilsgebühr von € 755,00 verrechnet würde. Nur für Mitglieder der "Freunde

des Evangelischen Krankenhauses" würde diese Gebühr entfallen, weshalb die Mitgliedschaft wirtschaftlich zwingend sei.

g) Was das Invaliden-Kfz anbelange, sei die Tochter schon seit Jahren nicht mehr in der Lage, selbst zu chauffieren. Für ihren notwendigen Bedarf nehme sie den in Wien bestehenden Fahrtendienst in Anspruch. Das Fahrzeug stehe zwischenzeitlich allfälligen Helfern zur Abwicklung der vielfältigen notwendigen Hilfeleistungen (Besorgungen jeglicher Art uam) zur Verfügung.

Am 30. November 2005 fand die von der Bw. beantragte mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat statt. Die Bw. legte ihre bisherigen Vorbringen nochmals zusammengefasst dar und verwies insbesondere auf den Behinderungsgrad und die intensive Pflegebedürftigkeit der Tochter.

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

§ 34 EStG 1988 in der für das berufungsgegenständliche Jahr 2001 maßgeblichen Fassung lautet wie folgt:

Abs. 1: Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

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

Abs. 3: Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Abs. 4: Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, 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: Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann 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.

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

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, 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.

Abs. 7: Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn

nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.

3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnlichen Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keiner Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

...

Strittig ist, ob die monatlichen Leistungen der Bw. an ihre Tochter in der Höhe von jeweils S 30.000,00 eine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen.

Das Finanzamt vertrat im angefochtenen Bescheid die Auffassung, dass es sich bei diesen monatlichen Zuschüssen um Unterhaltsleistungen gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 handle, wobei nicht (belegmäßig) nachgewiesen worden sei, dass damit Aufwendungen gedeckt worden seien, die bei der Unterhaltsberechtigten selbst außergewöhnliche Belastungen darstellten.

Die Bw. dagegen vertritt erkennbar die Ansicht, dass ohne diese monatlichen Beträge die Existenzgrundlage der Tochter (sowie auch der Enkelin) nicht gesichert wäre und schon aus diesem Grund sämtliche Voraussetzungen für das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung gegeben seien.

Nach der oben wiedergegebenen Gesetzeslage ist es aber, worauf die Bw. vom unabhängigen Finanzsenat in den beiden Schreiben vom 10. Mai bzw. 9. August 2004 hingewiesen wurde, unbestreitbar, dass Unterhaltsleistungen vorliegen, die nur insoweit abzugsfähig sind, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Unterhaltszahlungen an mittellose Angehörige können demnach grundsätzlich nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 34, Tz 33). Im konkreten Fall ist zwar zivilrechtlich wohl die Regelung des § 140 ABGB heranzuziehen, wonach auch volljährige Kinder bei wieder

wegfallender Selbsterhaltungsfähigkeit einen Anspruch auf "angemessenen" Unterhalt gegen beide Elternteile haben. Da aber § 34 Abs. 7 EStG 1988 diesbezüglich ausdrücklich eine (verfassungsrechtlich abgesicherte) Einschränkung vorsieht, muss eine Prüfung dahingehend erfolgen, ob mit diesen Zuwendungen Aufwendungen abgedeckt wurden, die auch beim Empfänger der Zahlungen eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Ausgehend vom Umstand, dass den vorgelegten ärztlichen Befunden zu entnehmen ist, dass die Tochter seit 1994 an einer schubförmig verlaufenden, vorwiegend spinalen Encephalo-myelitis disseminata leidet, wobei Ende 2001 nicht einmal mehr Geh- und Stehversuche durchführbar waren (vgl. Entlassungsbericht des Evangelischen Krankenhauses) und die Tochter gänzlich an den Rollstuhl gebunden war (vgl. Ärztlicher Befundbericht des Hausarztes), sind in einem ersten Schritt die der Tochter der Bw. aus ihrer Krankheit erwachsenen Kosten zu quantifizieren. In einem zweiten Schritt ist zu überprüfen, ob mit diesen "Unterhaltszahlungen" diese Krankheits- bzw. Behinderungskosten von der Bw. abgedeckt wurden.

Was die Krankheitskosten der Tochter anbelangt, kommen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, ausgehend von der Aufstellung für das Jahr 2002, grundsätzlich folgende Positionen in Frage:

- Haushalts- und Krankenassistenz
- Mitgliedsbeitrag Evangelisches Krankenhaus
- Aufwand für Medikamente und Therapien, welcher nicht durch die Krankenkasse gedeckt war
- Aufwand Invaliden-Kfz

In Bezug auf die beiden zuletzt angeführten Aufwandspositionen ist dem Arbeitnehmerveranlagungsakt der Tochter zu entnehmen, dass sie im Jahre 2001 an steuerpflichtigen Bezügen eine Pension in Höhe von S 166.518,00 (€ 12.101,33) erhalten hat und unter dem Punkt "Außergewöhnliche Belastungen" (unter Angabe des Grades der Behinderung mit 80 %) zum einen die "nicht regelmäßigen Ausgaben für Hilfsmittel (zB Rohllstuhl) sowie Kosten der Heilbehandlung abzüglich allfälliger Kostenersätze" in Höhe von S 30.140,00 sowie zum anderen das Pauschale für ein Kraftfahrzeug wegen Behinderung (gemäß § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303, Freibetrag von S 2.100,00 monatlich = S 25.200,00 jährlich) beantragt hat. Im Einkommensteuerbescheid vom 26. Februar 2002 errechnete sich unter Berücksichtigung dieser außergewöhnlichen Belastungen sowie geringfügiger Sonderausgaben eine Gutschrift in Höhe des Alleinerzieherabsetzbetrages. Insgesamt ergab sich unter Anrechnung der Lohnsteuer eine Abgabengutschrift von S 20.394,00.

Davon, dass die Bw. diese Aufwendungen durch ihre Unterhaltszahlungen getragen hat, kann demnach nicht die Rede sein.

Was die Haushalts- und Krankenassistenz bzw. Pflegekosten anbelangt, geht der unabhängige Finanzsenat unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen, des Vorbringens der Bw. zum Krankheitszustand ihrer Tochter sowie der Tatsache, dass die Tochter im Jahre 2001 (ab dem Monat Juni) Pflegegeld der Stufe 4 (gemäß § 4 Abs. 2 Bundespflegegeldgesetz gebührt dies Personen, deren Pflegebedarf durchschnittlich mehr als 160 Stunden monatlich beträgt) erhalten hat, davon aus, dass im Jahre 2001 entsprechende Pflegeaufwendungen angefallen sind. Dem Grunde nach hat die Bw. diesbezüglich das Vorliegen entsprechender Aufwendungen im Sinne des § 138 BAO glaubhaft gemacht (vgl. hiezu Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1274 f). Es liegt demnach grundsätzlich eine außergewöhnliche Belastung vor, die auch von der pflegebedürftigen Tochter der Bw. als Unterhaltsberechtigter selbst geltend gemacht hätte werden können.

In Bezug auf die Höhe dieser Pflegekosten ist das Vorbringen der Bw. wie folgt zusammenzufassen:

- Im Vorlageantrag wurden diesbezüglich die Kosten des nicht berufungsgegenständlichen Jahres 2002 mit S 213.615,00 (€ 15.524,00) beziffert, wobei eine persönliche Assistenzbetreuung 3 x wöchentlich ganztags 8 bis 9 Stunden und 3 x halbtags ca. 4 Stunden angegeben wurde.
- Im Schreiben vom 15. Juli 2004 heißt es, dass keine Bestätigungen für das Jahr 2001 vorliegen würden, dass aber im Jahre 2004 ein Vertrag über Krankenpflege mit der Südböhmischem Volkshilfe abgeschlossen worden sei, wobei die Jahreskosten S 364.304,00 (€ 26.475,00) betragen würden. Dieser Wert könne zur "ersatzweisen valorisierten Ermittlung" der Kosten für das Jahr 2001 herangezogen werden.
- Im persönlichen Schreiben der Bw. vom 4. August 2005 heißt es, dass die Kosten für eine "Rund um die Uhr Betreuung" durch die Südböhmische Volkshilfe seit dem Jahre 2000 unverändert jährlich mit den gesamten Zusatzkosten mit € 29.280,00 (S 402.902,00) anzusetzen seien. In Höhe der im Jahre 2001 getätigten Zuwendung (S 360.000,00 - € 26.122,00) seien demnach nicht einmal die Kosten für diese "Rund um die Uhr Betreuung" abgedeckt.

Bei richtigem Verständnis dieser Ausführungen im zuletzt genannten Schreiben vom 4. August 2005 seien demnach auch im Jahre 2001 schon Kosten in Höhe von etwa € 30.000,00 angefallen. Unstrittig wurde ein entsprechender Vertrag mit der Südböhmischem Volkshilfe aber erst im Jahre 2004 abgeschlossen. Ein Widerspruch besteht weiters zum Umstand, dass im Vorlageantrag die Kosten für das Jahr 2002 lediglich mit S 213.615,00 (€ 15.524,00) angegeben wurden.

Für den unabhängigen Finanzsenat folgt aus diesen widersprüchlichen Angaben, dass die fraglichen Pflegeleistungen im Jahre 2001 von "privatem Pflegepersonal" durchgeführt wurden, ehe im Jahre 2004 ein diesbezüglicher Vertrag abgeschlossen wurde.

Aufwendungen sind grundsätzlich nachzuweisen (vgl. VwGH 12.6.1991, 89/13/0192). Im konkreten Fall hat die Bw. die Kosten für dieses "private Pflegepersonal" zwar nicht nachgewiesen, insbesondere keine detaillierten Aussagen über die Art und Weise der Pflegeleistungen im Jahre 2001 gemacht. Andererseits bestehen, wie oben schon dargelegt wurde, seitens des unabhängigen Finanzsenates angesichts der vorgelegten ärztlichen Befunde und der persönlichen Ausführungen der Bw. keine Zweifel, dass solche Aufwendungen getätigt wurden. Die Kosten werden deshalb im Schätzungswege ermittelt.

Unter dem Gesichtspunkt, dass es bei abgabenrechtlichen Begünstigungen Aufgabe der Partei ist, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. VwGH 29.1.1993, 99/13/0179, betreffend monatliche Zahlungen an die Stiefmutter), und somit der Grundsatz der Amtsweigigkeit gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungsgeber in den Hintergrund tritt (vgl. VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077, betreffend Unterhaltszahlungen an die schwer erkrankte geschiedene Ehefrau), geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 50 % der für das Jahr 2004 geltend gemachten Aufwendungen, wie sie im Schreiben vom 4. August 2005 angeführt wurden, als glaubhaft gemachte Pflegekosten im Schätzungswege angesetzt werden können.

Die Pflegekosten betragen demnach € 14.640,00 (S 201.451,00).

Dazu kommt der Mitgliedsbeitrag Evangelisches Krankenhaus - MS-Abt. in der Höhe von € 534,32 (S 7.352,00), dessen "Zwangsläufigkeit" im Sinne des § 34 EStG von der Bw. im Schreiben vom 4. August 2005 einleuchtend erläutert wurde.

Diesem grundsätzlich anzuerkennenden Aufwand der Tochter aus ihrer Krankheit bzw. Behinderung in der Höhe von € 15.174,32 (S 208.803,00) steht das im Jahre 2001 erhaltene steuerfreie Pflegegeld in der Höhe von insgesamt € 5.681,93 (S 78.185,00) gegenüber. Da der Zweck des Pflegegeldes nach § 1 Bundespflegegeldgesetz, BGBl 110/1993, gerade darin besteht, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschaliert abzugelten, um pflegebedürftigen Personen so weit wie möglich die notwendige Betreuung und Hilfe zu sichern sowie die Möglichkeit zu verbessern, ein selbstbestimmtes, bedürfnisorientiertes Leben zu führen, es den Betroffenen demnach möglich sein soll, sich die erforderlichen Pfleemaßnahmen selbst zu organisieren bzw. "einzukaufen" (vgl. hiezu Pfeil, Probleme des Bundespflegegeldgesetzes - Eine erste rechtsdogmatische und rechtspolitische Auseinandersetzung mit ausgewählten Fragen, RdA 1993, 181), geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass lediglich die Differenz zwischen dem Pflegegeld und dem Aufwand aus der Krankheit bzw. Behinderung von der Bw. getragen wurde.

In Bezug auf diesen grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Betrag in Höhe von € 9.492,39 (S 130.618,00) ist überdies aber nach der Gesetzessystematik des § 34 EStG 1988 zu prüfen, ob damit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beein-

trächtigt wurde. Werden nämlich Aufwendungen für eine Krankheit bzw. Behinderung von einem Unterhaltsverpflichteten getragen, so können diese Aufwendungen nur unter Anrechnung des Selbstbehaltes zum Abzug kommen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar<sup>4</sup>, § 34, Tz 43 und 60). Die entsprechenden Ausführungen der Bw., wonach im konkreten Fall kein Selbstbehalt zur Anwendung komme, sind angesichts der klaren Gesetzeslage unverständlich.

Dieser Selbstbehalt berechnet sich im konkreten Fall wie folgt:

Die Bw. erzielte im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 laut dem angefochtenen Bescheid folgende Einkünfte:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	S 231.766,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen	S 394.129,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	S 24.001,00
Sonstige Einkünfte	S 192.042,00
Gesamtbetrag der Einkünfte = Einkommen	S 841.938,00 (€ 61.186,02 )

Zudem erzielte die Bw. (steuerfreie) ausländische Einkünfte in Höhe von S 58.946,00 (€ 4.283,77), die die Ermittlung eines Durchschnittssteuersatzes erforderlich machten.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Selbstbehaltes ist das "Einkommen" im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988 maßgeblich, weshalb der VwGH etwa im Erkenntnis vom 12. September 2001, 96/13/0066, entschieden hat, dass steuerfreie Einkünfte im Sinne des § 3 EStG 1988 (im konkreten Fall das Arbeitslosengeld) nicht unter diesen Einkommensbegriff subsumiert werden können. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates stellen aber auch sonstige (etwa nach Doppelbesteuerungsabkommen) steuerfrei gestellte Einkünfte keinen Bestandteil des Einkommens dar (vgl. Pülzl, SWK 2002, S. 82, VwGH zur Bemessungsgrundlage des Selbstbehaltes: Steuerfreie Einkünfte bleiben außer Ansatz - Andere Zweifelsfragen allerdings ungelöst). In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass im Rahmen der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes (laut beiliegendem Berechnungsblatt) im Sinne der Ausführungen von Pülzl die steuerfrei gestellten Auslandseinkünfte aber in die Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt einzubeziehen sind.

Unter Außerachtlassung der ausländischen Einkünfte sowie unter Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Hinzurechnung der sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2) mit € 19.631,62 (S 270.137,00) ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von € 63.974,55

(S 880.309,00). Bei einem darauf anzuwendenden Prozentsatz von 12 % errechnet sich demnach ein Selbstbehalt in Höhe von € 7.676,94 (S 105.637,00).

Vom oben angeführten Betrag in Höhe von € 9.492,39 (S 130.618,00) ist demnach dieser Selbstbehalt abzuziehen, weshalb lediglich die Differenz von € 1.815,45 (S 24.981,00) als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden kann.

Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Dezember 2005