



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AA, Adresse, vom 17. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte der Berufungswerber (Bw.) neben Sonderausgaben in der Höhe von insgesamt € 1.014 Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in der Höhe von € 9.945,16 als Werbungskosten geltend und begehrte die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen in der Höhe von insgesamt € 21.843,86.

In dem der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung beigelegten Schreiben vom 25. August 2008 gab der Bw. an, seine pflegebedürftige Mutter sei in unmittelbarer Nähe seines Familienwohnsitzes in Graz (Straße aa) in einem Pflegeheim untergebracht. Da er die einzige Bezugsperson seiner Mutter sei, sei es nicht nur aus moralischen Gründen notwendig, dass er diese *"am Freitag, Samstag und Sonntag während der Woche im Pflegeheim besuche."* Er habe für seine Mutter die Amtsgeschäfte, die finanziellen Transaktionen, den anfallenden Schriftverkehr, etc. zu erledigen. Daher sei die regelmäßige Fahrt nach Graz notwendig. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort in Wien sei daher nicht zumutbar. Auch für seinen Bruder, welcher im Rahmen der psychiatrischen Familienpflege bei

einer Pflegefamilie untergebracht sei, habe er die Geschäfte des täglichen Lebens zu erledigen. Dazu sei es notwendig, seinen Bruder einmal am Wochenende zu besuchen. Diese Besuche seien nur vom Familienwohnsitz in Graz aus machbar. Auch deshalb sei eine Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar. Darüber hinaus habe er finanzielle Aufwendungen für die Unterbringung seiner Mutter und seines Bruders getätigt, da die jeweiligen Pensionen für die vollkommene Kostentragung nicht ausreichten. Weder seine Mutter, noch sein Bruder würden ein Vermögen besitzen. Die Bezahlung der Unterbringungskosten sei ohne Unterstützung der öffentlichen Hand erfolgt.

Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 30. Jänner 2009 wurden die geltend gemachten Werbungskosten und die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und für die Familienheimfahrten sowie jene für die Unterbringungen seiner Mutter und seines Bruders nicht berücksichtigt. In der Begründung wurde ausgeführt, es liege kein Grund für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Graz vor, da sowohl die Mutter als auch der Bruder in einem Pflegeheim bzw. in einer Pflegefamilie betreut werden würden. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung seien daher nicht anzuerkennen. Da der Bw. die Kosten für die nicht durch eigenes Einkommen gedeckten Pflegekosten für die Mutter und den Bruder freiwillig übernommen habe, stellten die Aufwendungen mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung dar.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 17. Februar 2009. Der Bw. brachte in der Sache im Wesentlichen vor, er besitze von seiner Mutter und seinem Bruder für sämtliche finanziellen Geschäfte und Behördenerledigungen eine Vollmacht. Dazu sei es notwendig, dass er zumindest einmal im Monat für die Bezahlung der Pflegeheimrechnung oder für die Unterbringung seines Bruders sowie der Monatsrechnungen für Medikamente und Rezeptgebühren von Wien nach Graz fahren müsse. Seine Mutter und sein Bruder hätten ein Konto bei einem Bankinstitut, das über keine Filiale in Wien verfüge. Abbuchungsaufträge seien nicht möglich, da die in Rechnung gestellten Kosten durch die Konten nicht gedeckt seien und daher die Konten zwangsläufig überzogen würden. Die Abdeckung der Konten erfolge durch sein Einkommen. Eine Zusendung der Rechnungen an seine Wiener Adresse sei rechtlich nicht möglich. Zusätzlich müsse er alle vierzehn Tage, da seine Mutter das Pflegeheim nicht mehr alleine verlassen könne, Einkäufe für seine Mutter tätigen. Ebenso müsste seine Mutter bei Arztbesuchen von ihm persönlich begleitet werden.

Als unterhaltsverpflichtetes Kind sei er zur Übernahme der Kosten rechtlich verpflichtet gewesen. Selbst wenn die Kosten von der öffentlichen Hand übernommen worden wären, hätte er diese zurückzahlen müssen. Außerdem könne er sich aus sittlichen Gründen der Kostentragung nicht entziehen. Seine Mutter habe ihn aufgezogen und seine Ausbildung ermöglicht. Der Anstand verlange es daher, für eine ordnungsgemäße Betreuung in einem qualitativ

hochwertigen Pflegeheim zu sorgen. Er könne es daher nicht zulassen, dass seine Mutter in ein städtisches Pflegeheim oder eine andere Institution "gesteckt" werde. Ebenso sei er für seinen Zwillingsbruder sittlich (moralisch) verpflichtet. Er könne es nicht zulassen, dass sein Bruder in einer Einrichtung untergebracht werde, in der er sein Leben mit geistig schwer behinderten Menschen verbringen müsse. Für das Krankheitsbild seines Bruders würde es keine Pflegeheime geben, die Unterbringung in einer Pflegefamilie sei daher die menschlichste und optimale therapeutische Lösung. Von einer Freiwilligkeit der Kostenübernahme könne keine Rede sein, denn sonst wäre eine Unterbringung bei einer Pflegefamilie nicht möglich. Für seinen Bruder müsste die öffentliche Hand die gesamten Kosten für die Unterbringung übernehmen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Übernahme der Pflegeheimkosten für die Mutter sei nicht zwangsläufig erwachsen, weil die Kosten Ausfluss freiwilligen Verhaltens seien. Durch die Übernahme einer Liegenschaft von der Mutter stünden dieser keine ausreichenden Mittel für die anfallenden Kosten zur Verfügung. Eine sittliche Verpflichtung bestünde nur dann, wenn die Pflegekosten weder aus dem Einkommen des pflegebedürftigen Angehörigen oder von einer unterhaltpflichtigen Person abgedeckt werden würden, noch von öffentlichen Institution getragen werden würden. Es gebe keine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung für den Bruder. Die Übernahme der Pflegekosten sei daher freiwillig erfolgt. Ebenso wenig bestehe eine sittliche Verpflichtung. Eine solche Unterstützung sei zwar lobenswert, aber nicht geboten. Nicht jedes sittlich lobenswerte Verhalten könne auf Kosten der Allgemeinheit steuermindernd berücksichtigt werden. Da die Fahrten zur Betreuung der Mutter und des Bruders die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bw. nicht wesentlich beeinträchtigen würden, bedürfe es keiner Erwägungen, ob es sich überhaupt um außergewöhnliche Belastungen handle.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2010 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte er aus, unabhängig vom Ausgang der Entscheidung werde er weiterhin die nicht gedeckten notwendigen Kosten für die Pflege seiner Mutter und seines Bruders übernehmen und nicht auf Kosten der Allgemeinheit zum "Sozialparasit" mutieren. Er lasse sicherlich nicht zu, dass aus der Kostenübernahme der öffentlichen Hand resultierenden Mitspracherechte des Sozialamtes der Stadt Graz oder der Sozialabteilung des Landes Steiermark seine Mutter in einem städtischen Pflegeheim oder sein Bruder in einem Pflegeheim mit geistig behinderten Personen untergebracht würden. Durch seine Kostenübernahme werde der Allgemeinheit ein nicht kleiner Geldbetrag erspart. Dieses der Allgemeinheit ersparte Geld komme wahrscheinlich nicht dieser zugute, sondern den Asylwerbern und Ausländern, die mit Hilfe von Rechtsberatungen jedes kleine Schlupfloch kennen würden, um finanzielle Unterstützungen zu bekommen. Dem zuständigen Sachbear-

beiter würden irgendwelche juristische Begründungen einfallen, um seinen Antrag abweisen zu können.

In Beantwortung eines Vorhalts teilte der Bw. mit Schreiben vom 29. November 2011 zusammenfassend Folgendes mit: Die in Wien und somit am Beschäftigungsort gemietete Wohnung habe er im Jänner 2005 bezogen. Als Nachweis für diesen Wohnsitz lege er die Abrechnungen vor. Er habe im Jahr 1994 in Graz eine Wohnung (Gasse) gekauft. Für diese und für die von der Mutter übernommene Wohnung lege er die Kostenabrechnungen vor. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung im Jahr 2006 seien ihm zu Recht nicht anerkannt worden, da er an den Wochenenden gemeinsam mit seiner Mutter und seinem Bruder die Wohnung in der Straße bewohnt habe und somit über keine abgeschlossene Wohnung verfügt habe. Da seine Mutter und sein Bruder im Jahr 2007 diese Wohnung aufgrund der Unterbringung im Pflegeheim bzw. bei der Pflegefamilie nicht mehr benutzt hätten, stünde ihm als Alleinstehenden zumindest für sechs Monate die doppelte Haushaltsführung zu. Bei der Berechnung der Höhe der Einkommen seiner Mutter und seines Bruders habe er sich an die Bestimmungen des Steiermärkischen Sozialhilfegesetzes (SHG) gehalten und die Sonderzahlungen nicht berücksichtigt. Die Kosten für die Unterbringungen seien direkt von den Konten seiner Mutter und seines Bruders beglichen worden, die von ihm geleisteten Unterstützungsbeiträge habe er auf diese Konten überwiesen. Bei den geltend gemachten Kosten seien solche für Zusatzleistungen, wie für Friseur, Pediküre, etc. nicht berücksichtigt worden. Weiters seien auch die von ihm übernommenen Kosten für die Wohnung in der Straße nicht in der Aufstellung enthalten. Diese Kosten hätten aufgrund des im Schenkungsvertrages eingeräumten Fruchtgenussrechtes von seiner Mutter getragen werden müssen. Mit der Unterbringung seiner Mutter im Pflegeheim im Dezember 2006 hätte er die Wohnung räumen und vermieten müssen, um mit den Mieteinnahmen die nicht gedeckten Pflegeheimkosten kompensieren zu können. Die Wohnung sei jedoch abgewohnt gewesen und hätte renoviert werden müssen, um überhaupt einen Mieter finden zu können. Da er die weitere Wohnung in der Gasse besitze, in der er im Rahmen der Besuche an den Wochenenden seiner Mutter und seines Bruders übernachteten habe können, habe für ihn die Wohnung in der Straße nur einen Kostenfaktor dargestellt.

Betreffend die Kosten für die Unterbringung seiner Mutter und seines Bruders führte der Bw. ergänzend zu den bisherigen Ausführungen aus, die Wohnung in der Straße sei ihm sechs Jahre vor Eintritt des Pflegefalls seiner Mutter übergeben worden. Er lasse es auch nicht zu, dass durch die Übernahme von Kosten durch den Sozialhilfeträger dieser eine Mitbestimmung über Ort und Art der Unterbringung seiner Mutter und seines Bruders habe. Auf solche Unterstützung stehe er nicht an.

In Beantwortung eines weiteren Vorhalts teilte der Bw. mit Schreiben vom 20. Juli 2012 mit, seine Mutter habe die Aufwendungen für die Unterbringung im Sanatorium als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Für die Unterbringung sei ihr gesamtes Einkommen aufgewendet worden. Zuzahlungen von ihm seien daher notwendig gewesen, denn sonst hätte seine Mutter Leistungen wie Friseur, Pediküre, Telefonkosten, Kleidung und Dinge des täglichen Lebens nicht bezahlen können. Diese Zusatzleistungen seien bei der Arbeitnehmerveranlagung der Mutter nicht in Rechnung gestellt worden und bei der Kostenaufstellung für ihre Arbeitnehmerveranlagung aus den Rechnungen herausgerechnet worden. Der Zuzahlungsbeitrag habe jenem Betrag entsprochen, den sonst das Sozialamt seiner Mutter bezahlen hätte müssen, damit ihr ein monatliches Taschengeld in der Höhe von 20% ihrer Nettopension zur Verfügung gestanden wäre.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 20 Abs. 1 Ziffer 1 EStG 1988 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 2 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Kosten der Haushaltsführung stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Mehraufwendungen dann als Werbungskosten absetzbar, wenn sie dem Arbeitnehmer durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort erwachsen.

Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann auch eine auf Dauer angelegte Haushaltsführung gerechtfertigt sein. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Haushalt können für eine gewisse Über-

gangszeit Fahrtkosten und Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt werden. Die Verwaltungspraxis geht bei unverheirateten Arbeitnehmern von einem Zeitraum von sechs Monaten aus. Wenn es allerdings bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist, können Fahrtkosten und Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nicht zu Werbungskosten führen (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Familienwohnsitz ist nach der Rechtsprechung jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen ist es der Hauptwohnsitz. Mietet ein alleinstehender Arbeitnehmer für die Dauer einer auswärtigen Berufsausübung nicht nur ein möbliertes Zimmer, sondern gleich eine Wohnung, kommt es allerdings bereits zu einer Verlegung des Wohnsitzes an den neuen Tätigkeitsort, auch wenn er die beibehaltene Wohnung im Heimatort noch als seinen Hauptwohnsitz betrachtet (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119).

Seinen eigenen Angaben zufolge schloss der Bw. Ende des Jahres 2004 einen unbefristeten Mietvertrag über die in seinem Beschäftigungsamt gelegene Mietwohnung ab und hat diese Wohnung Anfang des Jahres 2005 bezogen. Nach der Aktenlage steht unbestritten fest, dass der Bw. an seinem Beschäftigungsamt in Wien einen eigenen Haushalt geführt hat. Es kam bereits dadurch zu einer Verlegung des Wohnsitzes nach Wien.

In Graz verfügte der Bw. über eine Eigentumswohnung in der Gasse, wo er bis 22. Juni 2007 mit Hauptwohnsitz gemeldet war. Daneben verfügte der Bw. über eine weitere Wohnung in Graz (Straße). Dort war er bis zum 22. Juni 2007 mit Nebenwohnsitz und danach mit Hauptwohnsitz gemeldet. Diese Wohnung benutzte der Bw. bis zum Ende des Jahres 2006 an den Wochenenden gemeinsam mit seiner Mutter und seinem Bruder und an den Wochenenden stellte dieser Wohnsitz seinen Lebensmittelpunkt dar. Der Bw. verfügte somit an diesem Wohnsitz über keinen eigenen Hausstand, da ein im Wohnungsverband der Mutter und des Bruder gelegenes Zimmer nicht als Haushalt angesehen werden kann. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Bw. für die Betriebskosten aufgekommen ist.

Der Bw. verfügte somit – wie mit der Berufungsentscheidung vom 10. März 2011 festgestellt worden ist – bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2006 nur am Beschäftigungsamt in Wien über einen (eigenen) Hausstand. Für das Vorjahr wurden daher Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung – wie der Bw. selbst in seinem Schreiben vom 29. November 2011 als korrekt und außer Diskussion bezeichnete – nicht anerkannt.

Fest steht auch, dass die Mutter und der Bruder des Bw. im November bzw. Dezember 2006 ins Pflegeheim bzw. zu einer Pflegefamilie übersiedelten. Der Bw. gab an, die Wohnung in der Straße sei abgewohnt gewesen und er habe daher (nach der Übersiedelung seiner Mutter und seines Bruders) an den Wochenenden in der Wohnung in der Gasse gewohnt. Selbst wenn man ab diesem Zeitpunkt – wie vom Bw. in seinen Angaben offensichtlich angenommen, da er zumindest von einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung ausgegangen ist - von einer Hausstandsgründung des Bw. in Graz (Gasse oder Straße) ausgeht, war der Berufung aus folgenden Gründen nicht Folge zu geben.

Die doppelte Haushaltsführung ist nur dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des jeweiligen Abgabepflichtigen aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinn liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157). Die weitere Hausstandsgündung in Graz bei Beibehaltung der Beschäftigung und des Hausstands in Wien war daher keinesfalls beruflich veranlasst, sodass eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung ausschied.

Selbst wenn bereits vor der Übersiedlung der Mutter in ein Pflegeheim und vor der Übersiedlung des Bruders zu einer Pflegefamilie ein eigener Hausstand in der Gasse bestanden hätte, wäre nichts für den Bw. gewonnen gewesen.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war entscheidend, ob es dem Bw. unzumutbar gewesen wäre, die Wohnung in Graz aufzugeben. Bei der vorübergehenden doppelten Haushaltsführung kann die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien) Wohnsitzes zumutbar ist, nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198).

Der Rechtsprechung des VwGH zufolge ist eine doppelte Haushaltsführung beispielsweise als beruflich veranlasst anzusehen, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass das Dienstverhältnis befristet ist und eine anschließende Berufsausübung am Wohnort bereits nachvollziehbar ist. Derartige Hinweise lagen nicht vor, noch wurden solche vom Bw. geltend gemacht.

Nicht anders als bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Personen können auch „besondere Pflegenotwendigkeiten“ von Eltern eine Wohnsitzverlegung für Alleinstehende unzumutbar machen. Der Bw. hat die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes mit der Erle-

digung von Amts- und Bankgeschäften, mit der Erledigung von Einkäufen und mit der Abstaltung von Besuchen begründet. Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Die Unterstützung seiner Mutter und seines Bruders bei der Lebensführung vermochte zum einen eine besondere Pflegebedürftigkeit nicht begründen, wobei im gegenständlichen Fall darüber hinaus noch zu berücksichtigen ist, dass die Mutter und der Bruder in einem Pflegeheim bzw. bei einer Pflegefamilie untergebracht waren und dort für sie gesorgt wurde. Zum anderen entspringt diese Unterstützung dem familiären Beistandsgebot und bildete allein keine ausreichende Grundlage für die Begründung einer doppelten Haushaltssführung (*Lenneis in Jakom, EStG*<sup>5</sup> §16 Rz 56).

Selbst bei Bestehen eines eigenen Hausstandes in Graz vor der Übersiedelung der Mutter und des Bruders in das Pflegeheim bzw. zur Pflegefamilie wäre daher eine Verlegung des Wohnsitzes an den Ort ihrer Beschäftigung zumutbar gewesen. Die durch die Beibehaltung des Wohnsitzes in Graz verursachten (Mehr) Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988.

Die geltend gemachten Aufwendungen waren daher nicht als Werbungskosten absetzbar.

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.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG).

Gemäß Abs. 3 der genannten Norm erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, soweit sie den zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Das bedeutet, dass eine außergewöhnliche Belastung nur dann zu steuerlichen Auswirkungen führt, wenn bei grundsätzlichem Anspruch auf die Berücksichtigung von Aufwendungen der Selbstbehalt überschritten wird.

Die in § 34 Abs. 1 Ziffern 1 bis 3 EStG 1988 genannten Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Es bedarf daher zum Beispiel keiner Prüfung betreffend die Außergewöhnlichkeit, wenn es zum Beispiel am Merkmal der Zwangsläufigkeit mangelt.

Eine außergewöhnliche Belastung kann nur der Steuerpflichtige geltend machen, der die Ausgaben getätigt hat. Die Mutter des Bw. hat die Aufwendungen für ihre Unterbringung im Pflegeheim (€ 32.830,72) im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht. Mit Einkommensteuerbescheid vom 17. April 2008 hat das Finanzamt diese Pflegeheimkosten (die den Berechnungen des Bw. für die Zuzahlungsbeträge zugrunde gelegt worden sind) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Mit ihrem Antrag auf Berücksichtigung der Aufwendungen hat die Mutter nicht nur zum Ausdruck gebracht, dass sie diese Kosten getragen hat (die Rechnungen für die Unterbringung waren auf den Namen der Mutter ausgestellt), sondern wurden die Pflegeheimkosten bereits einmal steuerlich berücksichtigt. Eine nochmalige Überwälzung dieser Aufwendungen auf die Allgemeinheit im Wege der Minderung des Abgabenaufkommens des Bundes war daher ausgeschlossen.

Das Vorbringen des Bw., seine Mutter habe für die Begleichung der Pflegeheimkosten ihr gesamtes Einkommen aufgewendet und er habe daher Zuzahlungen tätigen müssen, damit seine Mutter sonstige Leistungen wie Friseur, Pediküre, Telefon, Wäschereinigung, Anschaffung von Kleidung, Haarshampoo und Zahnpasta, etc. bestreiten habe können, führte nicht zum Erfolg der Berufung.

Diese Aufwendungen sind nicht außergewöhnlich im Sinne des § 34 EStG 1988. Es handelt sich dabei um solche, die allen Abgabepflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse gleichermaßen entstehen.

Darüber hinaus scheiterte die Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen an der Zwangsläufigkeit.

Von einem zwangsläufig erwachsenen Aufwand im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 kann nur gesprochen werden, wenn sich ein Abgabepflichtiger diesem Aufwand von dessen Entstehungsgrund her aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Schon aus der Wortfolge der genannten Norm "*wenn er sich ihr (...) nicht entziehen kann*"

ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen ebensowenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, welche auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen freiwillig oder vorsätzlich herbeigeführt wurden (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0011).

Der Bw. brachte in seinen Eingaben mehrmals zum Ausdruck, er habe im Veranlagungsjahr nicht gewollt, dass das Sozialamt durch eine etwaige Kostentragung eine Mitbestimmung über Ort und Art der Unterbringung seiner Mutter und seines Bruders bekomme. Er lasse es nicht zu, dass seine Mutter in irgendeinem Pflegeheim der Stadt Graz untergebracht werde oder sein Bruder sein Leben in einem Heim für schwer geistig behinderte Menschen des Landes Steiermark verbringen müsse. Es verlange sein Anstand, für eine qualitativ hochwertige Pflege zu sorgen. Selbst wenn der Sozialhelfer (Stadt Graz) bei Tragung der nicht gedeckten Kosten ein Mitspracherecht beansprucht hätte, so sind die vom Bw. getätigten Zuzahlungen auf Umstände zurückzuführen, die vom Bw. freiwillig herbeigeführt worden sind. Seinen Ausführungen zufolge hat er es aus freien Stücken abgelehnt, eine Tragung der nicht gedeckten Kosten durch den Sozialhelfer (Stadt Graz) in Anspruch zu nehmen.

Daran ändert auch ein etwaiger Ersatz des Aufwandes gegenüber dem Sozialhelfer nichts. Der Bw. selbst hat angegeben, vier vollbürtige Geschwister zu haben. Bei einer Inanspruchnahme der Unterhaltsverpflichteten wären daher nicht nur der Bw., sondern auch seine (zumindest drei Geschwister) zum Ersatz an den Sozialhelfer (Stadt Graz) verpflichtet gewesen. Den Bruder betreffend hätte nach den einschlägigen Bestimmungen weder für den Bw., noch für seine anderen Geschwister eine Ersatzpflicht bestanden.

Ebenso wenig konnte sich der Bw. betreffend die Unterbringung des Bruders auf sittliche Gründe stützen. Selbst bei Vorliegen solcher, wären nicht nur der Bw., sondern auch seine restlichen Geschwister zur Tragung der nicht gedeckten Kosten verpflichtet gewesen. So waren die vom Bw. vorgelegten Rechnungen betreffend die Unterbringung seines Bruders bei der Pflegefamilie nicht auf den Bw. oder auf den untergebrachten Bruder, sondern auf BB (offensichtlich ein weiterer Bruder des Bw.) ausgestellt.

Betreffend seines Bruders hat der Bw. Aufwendungen in der Höhe von € 8.083,82 geltend gemacht. Bei Tragung dieser Aufwendungen durch die vier Geschwister aus sittlichen Gründen hätte der auf den Bw. entfallene Teil den Selbstbehalt (dieser beträgt bei einem Einkommen von mehr als € 36.400 12% des Einkommens) in der Höhe von € 7.501,44 nicht überstiegen. Da es somit an der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemangelt hätte, wären keine außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 vorgelegen.

Betreffend das Vorbringen, er habe ständig seine Mutter und seinen Bruder besucht, ist festzuhalten, dass regelmäßige Besuche der betagten Mutter oder seines bei einer Pflegefamilie untergebrachten Bruders nicht als außergewöhnlich bezeichnet werden können (vgl. VwGH 1.3.1989, 85/13/0091).

Die vom Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten waren daher nicht zu berücksichtigen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 29. August 2012