

Inbetriebnahme (in Ausnahmefällen ab Anschaffung/Herstellung, s Rz 71) unabhängig davon geltend machen, ob die AK des WG bezahlt wurden oder noch nicht.

- 82** Eine **unterlassene AfA** darf auch bei EAR nicht nachgeholt werden, der Buchwert des WG ist dennoch um die unterlassene AfA zu vermindern (s *Q/Sch* § 7 Rz 53).
- 83** **Anlagenkartei.** StPfl, die ihren Gewinn durch EAR ermitteln, müssen gem Abs 3 ein Verzeichnis der im Betrieb verwendeten WG führen. Dies gilt auch für einen derivativ erworbenen Firmenwert (s *Q/Sch* § 7 Rz 54). In dieser Anlagenkartei sind folgende Punkte anzuführen:
- genaue Bezeichnung jedes einzelnen Anlagegutes,
 - Anschaffungstag,
 - AK oder HK,
 - Name und Anschrift des Lieferanten,
 - voraussichtl Nutzungsdauer,
 - Betrag der jährl AfA,
 - den noch absetzbaren Betrag (Restbuchwert).
- 84** In die Anlagenkartei sind auch **Sonderformen der AfA** iSd § 8 aufzunehmen (s *Bertl* RWZ 97, 67).
- 85** Die Anlagenkartei muss nicht mit der StErklärung vorgelegt werden. Die Norm hat den Charakter einer **Ordnungsvorschrift** und stellt keine materiell-rechtl Voraussetzung für die Inanspruchnahme der AfA dar (s VwGH 28.4.04, 2001/14/0101; EStR 3134; *Q/Sch* § 7 Rz 54). Fehlt die Anlagenkartei, liegt eine Verletzung der Aufzeichnungspflichten und somit eine Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 FinStrG vor (s EStR 3135). Ausreichend ist, wenn das Verzeichnis im Zeitpunkt der Abgabe der StErklärung ordnungsgemäß geführt wird. Name und Anschrift des Lieferanten können auch durch die Buchhaltung (Lieferantenrechnung) dokumentiert werden, wenn diese auf Verlangen des FA jederzeit vorgelegt werden kann.
- 86** Der StPfl kann die Berechtigung zur AfA auch anders als durch Vorlage einer Anlagenkartei nachweisen. Die Behörde hat die AfA ggf im **Schätzungsweg** zu ermitteln, sofern nicht eine Globalschätzung des Betriebsergebnisses vorgenommen wird (s VwGH 28.4.04, 2001/14/0101; *HR/Hofstätter/Fuchs/Zorn* § 7 Rz 16).
- 87** Werden AfA-Beträge in Form einer **Nutzungseinlage** geltend gemacht, ist für den Gegenstand keine Anlagenkartei zu führen (s *Q/Sch* § 7 Rz 54).

§ 7a Vorzeitige Absetzung für Abnutzung

¹Bei abnutzbaren, körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, für die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Jänner 2011 Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen, kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine vorzeitige Absetzung für Abnutzung von 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. ²Erfolgt im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auch die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes, umfasst der Prozentsatz von 30% auch die nach § 7 zustehende Absetzung für Abnutzung. ³Die Abschreibung nach § 7 und die vorzeitige Absetzung für Abnutzung dürfen in Summe nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen. ⁴Von der vorzeitigen Absetzung für Abnutzung sind ausgenommen:

1. Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude.

2. Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.

3. Luftfahrzeuge.

4. Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.

5. Gebrauchte Wirtschaftsgüter.

6. Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.

7. Wirtschaftsgüter, mit deren Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. Jänner 2009 begonnen worden ist.

⁵Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung sich über mehr als ein Wirtschaftsjahr erstreckt, ist die vorzeitige Absetzung für Abnutzung von den auf die einzelnen Jahre entfallenden Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. ⁶Wurde für ein Wirtschaftsgut die vorzeitige Absetzung für Abnutzung in Anspruch genommen, ist die Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 von diesem Wirtschaftsgut auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut insoweit ausgeschlossen. ⁷Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, müssen die vorzeitige Absetzung für Abnutzung im Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 3 ausweisen.

Übersicht

| | Rz |
|--|------|
| 1. Überblick..... | 1 |
| 2. Begünstigte WG..... | 2, 3 |
| 3. Basis..... | 4 |
| 4. Zeitpunkt..... | 5 |
| 5. Wirkung..... | 6 |
| 6. Verhältnis zu anderen Investitionsbegünstigungen..... | 7 |

1. Überblick. Mit dem Konjunkturpaket 2009 wird für körperl WG des AV, die im Kj 2009 oder 2010 angeschafft oder hergestellt werden, eine fakultative vorzeitige AfA iHv 30% der AK/HK eingeführt (s RV 91 BlgNR XXIV. GP). Durch die erhöhte AfA-Möglichkeit sollen Investitionen erleichtert werden (zweifelnd hinsichtl der Anreizwirkung dieser Maßnahme *Flooh/Gruber/Höserle* SWK 09, T 7). Die vorzeitige AfA wirkt sich allerdings kurzfristig nur bei Betrieben aus, die Gewinne erzielen. Sie ist auch bei Gewinnermittlung durch EAR mögl. EA-Rechner müssen die vorzeitige AfA im Verzeichnis gem § 7 Abs 3 ausweisen.

2. Begünstigte WG. Die vorzeitige AfA steht für *abnutzbare, körperl* WG des AV zu. Unkörperl WG (zB Finanzanlagen, Firmenwert, Rechte, Patente, Software) sind nicht begünstigt. Voraussetzung ist weiters eine *Anschaffung oder Herstellung* (s dazu § 10 Rz 21) sowie die grds *Abnutzbarkeit* bzw „AfA-Fähigkeit“ des WG iSd § 7 (zum Begriff der Abnutzbarkeit s § 6 Rz 63 und § 7 Rz 11 ff). Ausgenommen von der vorzeitigen AfA sind folgende WG:

- Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude (zum Gebäudebegriff s § 8 Rz 9).
- Personen- und KombinationsKfz, ausgenommen FahrschulKfz sowie Kfz, die zu mindestens 80% der gewerbl Personenbeförderung dienen.
- Luftfahrzeuge.

- GWG, die gem § 13 abgesetzt werden. Wird von § 13 nicht Gebrauch gemacht, ist eine vorzeitige AfA mögl.
 - Gebrauchte WG (s dazu § 10 Rz 24).
 - WG, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des StPfl steht.
 - WG, mit deren Anschaffung oder Herstellung vor dem 1.1.2009 begonnen worden ist.
- 3** Insb der Ausschluss von Gebäuden wurde im Begutachtungsverfahren vor dem Hintergrund, dass die Bestimmung der Konjunkturbelebung dienen soll, kritisiert. Für WG, für die der FFB gem § 4 Abs 4 Z 4 oder Z 4b oder die Forschungsprämie gem § 108c in Anspruch genommen wird, kann die vorzeitige AfA in Anspruch genommen werden. Damit sollen Investitionen im Forschungsbereich zusätzlich gefördert werden (s ErlRV 91 BlgNR XXIV. GP).
- 4** **3. Basis.** Zur Definition der AK/HK s § 7 Rz 31 ff.
- 5** **4. Zeitpunkt.** Voraussetzung für die vorzeitige AfA ist, dass der *Anschaffungs-* oder *Herstellungszeitpunkt* des WG nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 liegt. WG, mit deren Anschaffung oder Herstellung vor dem 1.1.2009 begonnen wurde, sind nicht begünstigt. Die vorzeitige AfA steht im Jahr der *Anschaffung* oder *Herstellung* zu. Die Inbetriebnahme ist anders als bei der „Normal“-AfA gem § 7 nicht Voraussetzung. Erstreckt sich die Anschaffung oder Herstellung über mehr als ein Wj, kann die vorzeitige AfA nach dem Gesetzeswortlaut von den auf die einzelnen Jahre entfallenden, zu aktivierenden TeilAK/TeilHK vorgenommen werden.
- 6** **5. Wirkung.** Die vorzeitige AfA ermöglicht im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine höhere Abschreibung von 30% der AK/HK. Der Satz von 30% ist unabhängig von der Nutzungsdauer des WG. Der sich daraus ergebende Abschreibungsbetrag schließt die „Normal“-AfA mit ein, sofern auch die Inbetriebnahme im Jahr der Anschaffung oder Herstellung erfolgt. In den Folgejahren wird die lineare Abschreibung fortgeführt, wodurch es iErg zu einer früheren Abschreibung der Investition kommt (s ErlRV 91 BlgNR XXIV. GP). Eine AfA von mehr als 100% der AK/HK ist nicht mögl. Durch die Einrechnung der laufenden AfA in den Satz von 30% ist der Vorteil der vorzeitigen AfA umso größer, je länger die Nutzungsdauer eines WG ist. Dadurch sollen insb jene körperl WG gefördert werden, die längerfristig dem Unternehmen dienen (s ErlRV 91 BlgNR XXIV. GP). Aufgrund des Gebäudeausschlusses sind aber gerade die WG, die idR am langfristigen genutzt werden, von der Begünstigung nicht erfasst. Aus der vorzeitigen AfA ergibt sich im Anschaffungs-/Herstellungsjahr folgender Vorteil:

| Nutzungsdauer: | NormalAfA in %: | Vorteil vorzeitige AfA: |
|----------------|-----------------|-------------------------|
| 20 | 5,00% | 25% |
| 10 | 10,00% | 20% |
| 5 | 20,00% | 10% |
| 4 | 25,00% | 5% |
| 3 | 33,33% | kein Vorteil |

Wird das WG erst in der zweiten Hälfte des Wj angeschafft, beträgt die vorzeitige AfA dennoch 30%. Sie schließt diesfalls ledigl die HalbjahresAfA gem § 7 ein.

Beispiel (s ErlRV 91 BlgNR XXIV. GP): AK: 150.000 €, Inbetriebnahme: April 2009, Nutzungsdauer: 8 Jahre, Wj=Kj. Vorzeitige AfA im Jahr 2009: $150.000 * 30\% = 45.000$ €. Restbuchwert am 31.12.2009: 105.000 €. AfA 2010 bis 2014: je 18.750 € ($150.000 \text{ €} / 8$). Buchwert am 31.12.2014 nach AfA: 11.250 € ($150.000 - 45.000 - 5 * 18.750$). AfA 2015: 11.250 €. Damit wird das WG bereits 2015 voll abgeschrieben, statt 2016 ohne vorzeitige AfA.

6. Verhältnis zu anderen Investitionsbegünstigungen. Wird für ein WG die vorzeitige AfA in Anspruch genommen, ist die *Übertragung stiller Reserven gem § 12* von diesem WG auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes WG *insoweit* ausgeschlossen. Bei der Ermittlung der übertragbaren stillen Reserve ist daher mE der Buchwert um die vorgenommene vorzeitige AfA zu adaptieren.

Beispiel: AK: 150.000 €, Inbetriebnahme: April 2009, Nutzungsdauer: 10 Jahre, Wj=Kj. Vorzeitige AfA im Jahr 2009: $150.000 * 30\% = 45.000$ €. NormalAfA pro Jahr: 15.000 €. Ende 2015 scheidet das WG aufgrund höherer Gewalt aus dem BV aus. Die Versicherung leistet eine Entschädigung von 50.000 €. Der Restbuchwert im Zeitpunkt des Ausscheidens beträgt 15.000 € und der realisierte Gewinn € 35.000. Bei Nichtvornahme der vorzeitigen AfA wäre der Restbuchwert 45.000 €. Es ist daher ledigl eine stille Reserve von 5.000 € ($50.000 - 45.000$) übertragbar. Scheidet das WG alternativ erst im Jahr 2020 aus, wäre mE die gesamte stille Reserve übertragbar, weil das WG auch bei Ansatz der NormalAfA bereits zur Gänze abgeschrieben wäre.

§ 8 Sonderformen der Absetzung für Abnutzung

(1) Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer

- bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- bis zu 2,5%, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (z.B. der Kreditvermittlung) dienen; dient ein solches Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

(2) ¹Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die für denkmalgeschützte Betriebsgebäude im Interesse der Denkmalpflege aufgewendet werden, können statt mit den Sätzen des Abs. 1 gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abgeschrieben werden. ²Daß die Aufwendungen im Interesse der Denkmalpflege liegen, muß vom Bundesdenkmalamt bescheinigt sein. ³Die Anschaffung des Gebäudes gilt nicht als Maßnahme im Interesse der Denkmalpflege. ⁴Die Abschreibung auf zehn Jahre ist ausgeschlossen,

- wenn für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag oder
- soweit für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten Förderungen aus öffentlichen Mitteln
in Anspruch genommen werden.

(3) Die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbetrieben sind gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

§ 34 Außergewöhnliche Belastung

(1) ¹Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. ²Die 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).

³Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

(4) ¹Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. ²Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

| | |
|--|------|
| von höchstens 7 300 Euro | 6%. |
| mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro | 8%. |
| mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro | 10%. |
| mehr als 36 400 Euro | 12%. |

³Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

(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.

(6) ¹Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.
- 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.

²Der 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.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 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 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 außergewöhnliche 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 keine 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.

(8) ¹Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. ²Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

(9) ¹Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr gelten unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung:

1. Die Betreuung betrifft

- ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 oder
ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2, das sich nicht ständig im Ausland aufhält.

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr noch nicht vollendet.
3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, aufgenommen haushaltszugehörige Angehörige.
4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.

²Steuerfreie Zuschüsse, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b von Arbeitgebern geleistet werden, kürzen den Höchstbetrag von 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr nicht. ³Soweit Betreuungskosten durch Zuschüsse gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b abgedeckt sind, steht dem Steuerpflichtigen keine außergewöhnliche Belastung zu.

VO Berufsausbildung Kinder

§ 1 ¹Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, liegen nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes.

§ 2 ¹(1) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn die Fahrzeit vom Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. ²Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

(2) ¹Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort gelten als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, zeitlich noch zumutbar sind. ²Abweichend davon kann nachgewiesen werden, dass von einer Gemeinde die tägliche Fahrt zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel mehr als je eine Stunde beträgt. ³Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden. ⁴In diesem Fall gilt die tägliche Fahrt von dieser Gemeinde an den Studienort trotz Nennung in einer Verordnung gemäß § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, in der jeweils geltenden Fassung als nicht mehr zumutbar.

(3) Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km gelten als nicht im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen, wenn Schüler oder Lehrlinge, die innerhalb von 25 km keine adäquate Ausbildungsmöglichkeit haben, für Zwecke der Ausbildung außerhalb des Hauptwohnortes eine Zweitunterkunft am Ausbildungsort bewohnen (zB Unterbringung in einem Internat).

§ 3 Erfolgt die auswärtige Berufsausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses, steht der pauschale Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung nur dann zu, wenn die Voraussetzungen gemäß §§ 1 und 2 vorliegen und von den Eltern Unterhaltszahlungen von nicht untergeordneter Bedeutung für eine Zweitunterkunft am Schulort oder für Fahrtkosten zu leisten sind.

§ 4 ¹Die Verordnung ist für Zeiträume ab 1. September 1995 anzuwenden. ²§ 2 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 449/2001 ist für Zeiträume ab 1. Jänner 2002 anzuwenden.

LSiR: Rz 814 bis Rz 838g; Rz 865 bis Rz 908

Übersicht

| | Rz |
|--|-----------|
| I. Tatbestandsmerkmale | |
| 1. Allgemeines | 1-10 |
| 2. Zeitpunkt des Abzugs | 16 |
| 3. Belastung | 18-29 |
| 4. Außergewöhnlichkeit (Abs 2)..... | 36-38 |
| 5. Zwangsläufigkeit (Abs 3) | 41-47 |
| 6. Selbstbehalt (Abs 4-6)..... | 51-54 |
| 7. Katastrophenschäden (Abs 6 TS 1) | 58-61 |
| 8. Unterhaltsleistungen (Abs 7)..... | 65-71 |
| 9. Auswärtige Berufsausbildung (Abs 8)..... | 76-84 |
| 10. Kinderbetreuungskosten (Abs 9)..... | 85-88 |
| II. ABC der außergewöhnlichen Belastungen | 90 |

I. Tatbestandsmerkmale

1. Allgemeines. a) Systematische Einordnung. Die agB dient der Berücksichtigung von Aufwendungen der privaten Lebensführung, die das Einkommen eines KJ belasten, bei der Erstellung des auf durchschnittl. Verhältnisse angelegten ESt-Tarifs aber unberücksichtigt bleiben (VwGH 4.3.86, 85/14/0149). Es können nur Aufwendungen abgezogen werden, die das Einkommen des StPfl überverhältnismäßig belasten, dh außergewöhnl. sind (Abs 2). Die Ausgaben müssen, weil sie zu Lasten der Allgemeinheit gehen, zwangsläufig erwachsen (Abs 3); sie dürfen unter kein Abzugsverbot (s Rz 7) fallen. Betroffen sind Kosten der privaten Lebensführung. § 20 Abs 1 kann der Anerkennung als agB folgl. nicht entgegenstehen (VwGH 16.10.02, 98/13/0179). § 20 Abs 3 S 2 stellt dies klar.

Der VwGH versteht § 34 (und § 35 „Behinderte“) als **Begünstigung**. Nach Ansicht des VfGH steht es dem Gesetzgeber sogar frei, die Begünstigung abzuschaffen (VfGH 16.6.87, G 52/87). Das Existenzminimum des StPfl ist durch den Tarif aber nur in engstem Rahmen freigestellt. Belastungen, die dem Einzelnen zwangsläufig erwachsen, müssen nach dem subj. Nettoprinzip, einer Ausformung des Leistungsfähigkeitsprinzips, von der Bemessungsgrundlage der ESt abgezogen werden (*Beiser Steuern*⁶, 59; *Doralt* § 34 Rz 2 f; s BFH 22.10.96, III R 265/94, BStBl II 97, 558). In einem Einzelfall dürfte dies auch der VwGH so gesehen haben: durch die Berücksichtigung von agB stelle der Gesetzgeber, dem Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) entspr., auf die Leistungsfähigkeit ab (VwGH 27.2.90, 87/14/0004; s *Schimetschek* FJ 87, 210).

AgB werden nach den SA (§ 18) vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Sie bilden wie diese einen Bestandteil der **Einkommensermittlung** (s *HR/Fuchs* § 34 allg Rz 1). Zwar befindet sich § 34 weiterhin im 3. Teil des EStG; die Regelung steht aber deshalb nicht außerhalb der Einkommensermittlung (dies ergibt sich auch aus § 2 Abs 2; *Taucher RdW* 89, 173). Die allg. Vorschriften zur Ermittlung des Einkommens, in zeitl. Hinsicht § 19 (s Rz 16), gelten auch für den Abzug von agB (BFH 30.7.82, VI R 67/79, BStBl II 82, 744).

AgB iSd § 34 können nur **unbeschr. StPfl** geltend machen (s § 102 Abs 2 Z 3). Ereignisse, die vor dem Eintritt in die unbeschr. StPfl liegen, werden nicht berücksichtigt (VwGH 6.6.58, 1438/56); s aber § 1 Abs 4 in Umsetzung von EuGH

14.12.95, C-279/93 *Schumacker* (krit *Pülzl/Pircher* RdW 99, 373 insb im Hinblick auf § 35 Abs 3 und die Pauschbeträge gem VO BGBl 303/1996).

- 5 § 34 räumt einen **Rechtsanspruch** ein (VwGH 28.11.02, 2002/13/0077; VfGH 16.6.87, G 52/87). Voraussetzung ist, dass sämtl Merkmale des § 34 kumulativ gegeben sind (VwGH 5.6.03, 99/15/0111). Die Anerkennung einer agB stellt keine Ermessensentscheidung dar (VwGH 30.10.64, 1215/64). Selbst wenn das Vorliegen einer agB verneint werden muss, ist Nachsicht (§ 236 BAO) nicht ausgeschlossen. Zur Rechtsentwicklung und zur Verfassungsmäßigkeit des § 34 s *HR/Fuchs* § 34 allg Rz 2.
- 6 Der sachl Anwendungsbereich des § 34 ist für **Unterhaltsleistungen** weitestgehend eingeschränkt (Abs 7, s Rz 65 ff; Abs 8, s Rz 76 ff; VwGH 25.9.02, 98/13/0167).
- 7 **b) Abzugsverbote.** Ausgaben, die BA, WK oder SA bilden, können nicht als agB anerkannt werden (VwGH 26.5.04, 98/14/0099 WK; 19.2.92, 87/14/0116 SA; 6.11.91, 89/13/0093 BA). Maßgebend ist die Beurteilung dem Grunde nach (LStR 826). Sind Ausgaben nicht oder nur zT abzugsfähig, bildet der nicht abzugsfähige Teil dennoch keine agB (VwGH 27.5.03, 99/14/0001; UFS 20.2.06, RV/0238-G/03). Eine Ausnahme gilt für Katastrophenschäden im Privatbereich (LStR 826), § 34 geht § 18 Abs 1 Z 3 vor (lex specialis, *Q/Sch* § 34 Rz 3). Konkurrenzen können sich auch bei der Beseitigung von Gesundheitsgefährdungen (s Rz 90 „Asbestsanierung“ und „Formaldehydemission“) oder behindertengerechten Baumaßnahmen ergeben (s Rz 20). – § 20 Abs 3 S 1 iVm § 20 Abs 1 Z 5 sieht insb einen Ausschluss gerichtl strafbarer Zuwendungen vor (s Rz 90 „Bestechungsgelder“). In Einzelfällen kann § 162 BAO (Empfängerbenennung) anwendbar sein (LStR 837).
- 8 **c) Verfahren.** AgB sind von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 17.12.03, 2001/13/0123), nach LStR 819 allerdings erst, „sobald sie der Abgabenbehörde bekannt“ werden (s Rz 9). Trägt der StPfl einen Sachverhalt vor, der eine Subsumierung unter § 34 nahe legt, muss er auch unter diesem Gesichtspunkt beurteilt werden (VwGH 17.12.03, 2001/13/0123).
- 9 **Behauptungs- und Nachweispflicht.** Nach der Rspr des VwGH hat der StPfl, der eine abgabenrechtl Begünstigung (s Rz 2) in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und „unter Ausschluss jeden Zweifels“ das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe iEinz anzuführen sind (VwGH 10.8.05, 2001/13/0191); es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen (VwGH 26.3.03, 98/13/0072). Er hat selbst *negative* Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen (VwGH 11.6.91, 91/14/0052; zu den Anforderungen an die Belegqualität in der Praxis s *Wiesner ua* § 34 Rz 4).
- An die Verpflichtung des StPfl zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts dürfen mE keine höheren Anforderungen gestellt werden als an andere Sachverhalte, die in erster Linie die private Sphäre betreffen (s VwGH 25.1.99, 94/17/0096). Den StPfl trifft zwar die Behauptungslast. Es obliegt aber der Behörde, den StPfl ggf zur Mitwirkung aufzufordern (aA offenbar LStR 819). Kann die agB (nur) der *Höhe nach* nicht ermittelt oder berechnet werden, ist sie zu schätzen (§ 184 BAO; VwGH 27.2.08, 2004/13/0116; 2.6.04, 2003/13/0074).
- 10 AgB sind grds erst iRd **Veranlagung** zu berücksichtigen (LStR 820). Sie können bei der Lohnverrechnung nur sehr eingeschränkt berücksichtigt werden (s §§ 62 f). Die Beurteilung der Aufwendungen hat ausschließl nach den Verhältnissen des betr KJ zu erfolgen (VwGH 13.12.95, 93/13/0272).
- 16 **2. Zeitpunkt des Abzugs.** Es gilt das Abflussprinzip (§ 19 Abs 2; VwGH 24.9.86, 84/13/0214; LStR 817) einschließl der Ausnahme für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben. § 7 ist nicht anwendbar, eine Verteilung von AK/HK im Weg der AfA

somit nicht vorzunehmen (s § 35 Rz 25). Werden Ausgaben, die dem Grunde nach eine agB darstellen, mit Darlehen/Krediten beglichen, stellt nicht schon die Bestreitung der Kosten, sondern erst die Rückzahlung der Schulden einschließlich der Zinsen (LStR 817) eine agB dar (VwGH 23.5.96, 93/15/0242). Erst diese wird als „echte“ Einkommensbelastung angesehen (Rspr seit VwGH 17.11.61, 575/59). Dafür ist in jedem KJ, in dem Rückzahlungen geleistet werden, ein Selbstbehalt abzuziehen (VwGH 1.3.78, 407/78). Zur Verwendung vorschussweise gewährten Arbeitslohns s VwGH 23.5.96, 93/15/0242, zur Zwangsläufigkeit in zeitl Hinsicht s Rz 47.

Die Rspr überzeugt nicht. Das Belastungsprinzip stellt nur ein Korrektiv für den Fall dar, dass der StPfl Zuwendungen erhält, die den Aufwand mindern (s Rz 24). Durch das Erfordernis einer „Belastung“ wird bloß die Höhe des Abzugsbetrags bestimmt (gilt auch bei den SA). Auf den Zeitpunkt des Abzugs ist das Belastungsprinzip nicht von Einfluss (BFH 10.6.88, III R 248/83, BStBl II 88, 814; 6.4.90, III R 60/88, BStBl II 90, 958), dieser bestimmt sich ausschließlich nach § 19 Abs 2 (s Rz 16). Die Begründung, § 34 stelle eine Tarifvorschrift dar (VwGH 6.11.90, 90/14/0134), trifft nicht mehr zu (s Rz 3; *Taucher RdW* 89, 173; *Doralt RdW* 99, 441; ansatzweise UFS 31.5.06, RV/0457-I/05 sowie zu § 36 VwGH 28.11.01, 97/13/0204).

3. Belastung. a) Begriff. § 34 knüpft an den Begriff der „Belastung“ an. Der Begriff der „Aufwendung“ wird zwar weiterhin verwendet, freilich nur mehr außerhalb der Umschreibung des Tatbestands, zB in Abs 6, Abs 7 Z 4 und Abs 8. Fragl ist daher, ob dem StPfl weiterhin „Aufwendungen“ erwachsen müssen (s VwGH 18.2.86, 85/14/0132). Nach Ansicht des *BMF* ist dies der Fall: bloße Ausgaben genügen nicht, Vermögensverluste, die *ohne* Willen des StPfl eintreten, zB durch Diebstahl, seien grds nicht abzugsfähig (*BMF RdW* 95, 330; Ausnahmen s Rz 20, s LStR 838). Schon im zeitl Anwendungsbereich des EStG 1972 war der Abfluss von Gütern schlechthin erfasst (VwGH 12.9.89, 88/14/0163 Forderungsausfall; s LStR 821).

b) Vermögensminderung. Die Aufwendungen müssen mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verbunden sein (VwGH 15.9.99, 99/13/0101; 10.9.98, 96/15/0152). Arbeitsleistung ist nicht begünstigt (*Wiesner ua* § 34 Rz 9). Ausgaben, die zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, sind nicht absetzbar (VwGH 27.5.03, 99/14/0001; LStR 823), zB die Gewährung eines Darlehens für die Begleichung von Krankheitskosten einer anderen Person (VwGH 10.9.98, 96/15/0152; LStR 824; s Abs 7 Z 4 sowie Rz 90 „Ausfall einer Forderung“).

c) Gegenwert. Von einem verlorenen Aufwand kann nicht die Rede sein, wenn der Aufwand zu einem Vermögenswert führt (VwGH 27.5.03, 99/14/0001). Der Erwerb eines WG stellt keine agB dar, weil ein „entspr“ Gegenwert erlangt wird (VwGH 22.10.96, 92/14/0172). **Ausnahmefälle: (1)** Beschaffung von WG, die auf Grund ihrer (nur) individuellen Gebrauchsmöglichkeit (zB Prothesen, Seh- oder Hörhilfen) oder wegen ihrer spezifischen Beschaffenheit (zB Rollstühle, Krankenbetten; Rollstuhlgeleisen, UFS 31.3.03, RV/0403-F/02) keinen bzw einen nur sehr **eingeschränkten Verkehrswert** haben (VwGH 22.10.96, 92/14/0172; LStR 824; s § 35 Rz 25 f); der Gegenwertgedanke ist verfassungskonform, er ist auch bei Herstellungsaufwand iZm Behinderungen nicht unbeachtl (VfGH 13.3.03, B 785/02 Bad/WC; VwGH 22.10.96, 92/14/0172 Eigenheim; VfGH 17.12.82, B 220/81 Aufzug). S Rz 90 „Behindertengerechte Gestaltung von Wohnraum“. – **(2) Ersatzbeschaffungen**, die in ursächl Zusammenhang mit außergewöhnl Schadensfällen stehen. Voraussetzung ist, dass sowohl die Vermögenseinbuße selbst als auch die Ausgaben für die Wiederbeschaffung zwangsläufig erwachsen, VwGH 21.10.80, 2965/80; dem StPfl darf die weitere Lebensführung ohne Wiederbeschaffung der zerstörten WG nicht zumutbar sein, VwGH 5.6.03,

99/15/0111. S Rz 90 „Wiederbeschaffung“. – (3) **Uncinbringlichkeit** einer zwangsläufig begründeten Darlehensforderung (VwGH 12.9.89, 88/14/0163; s Rz 90 „Ausfall einer Forderung“).

- 21** **Beispiele** nicht abzugsfähiger AK/HK (s LStR 825): behindertengerechtes Eigenheim (VwGH 22.10.96, 92/14/0172); Eigentumswohnung, auch bei einem Behinderten (VwGH 14.6.88, 85/14/0150); Stützmauer mit Doppelgarage (VwGH 3.10.90, 89/13/0152); PC (VwGH 14.1.92, 91/14/0243); Musikinstrumente (VwGH 24.11.93, 93/15/0171); Infrarotkabine (UFS 17.7.03, RV/0574-G/02); Hometrainer (UFS 27.1.05, RV/0290-I/04); Fahrrad (UFS 17.1.05, RV/1449-L/02); Adaptierung einer Wohnung nach Hausstaubmilbenallergie (s Rz 90 „Allergie“) sowie Schadensbehebung nach Diebstahl einer Bankomatkarte (LStR 825).
- 22** Der **Begriff des Gegenwerts** ist nicht streng zu verstehen. Es ist nicht genau zu prüfen, ob sich Aufwendungen und Gegenwert in voller Höhe decken. Der Gegenwert muss auch nicht in einem eigenständigen WG bestehen (VwGH 18.2.86, 85/14/0132; s Rz 27). Es darf sich nur nicht um eine bloß kurzfristige Wertsteigerung eines bestehenden WG handeln. Die Frage, ob Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand vorliegt, spielt keine Rolle; maßgebend ist allein die Eignung des Aufwands, den Wert des Objekts zu erhöhen (VwGH 18.2.86, 85/14/0132). Zur Ablöse der Gegenwertlehre durch eine sog Zeitwerttheorie s *Wiesner ua* § 34 Rz 14.
- 23** **d) Wirtschaftl Belastung.** Ein „Aufwand“ liegt nur insoweit vor, als er vom StPfl (s UFS 15.4.08, RV/2979-W/07), und zwar endgültig aus Eigenem getragen wird (VwGH 9.9.04, 2001/15/0181; LStR 822). Daher keine Vermögenseinbuße, wenn der StPfl keine geeigneten Schritte zur Wiedererlangung seines verlustig gegangenen Eigentums unternommen hat (VwGH 28.5.80, 1104/78) oder Aufwendungen bei der grds zur Leistung bereiten Versicherung nicht geltend gemacht werden (VwGH 9.9.04, 2001/15/0181). Werden Kostenersätze der gesetzl KV nicht in Anspruch genommen, liegt mE auch keine sittl Verpflichtung zur Bestreitung von Ausgaben vor (aA *Wiesner ua* § 34 Rz 34).
- 24** **e) Ersätze.** Beträge, die der StPfl verausgabt, die ihm aber später ersetzt werden, sind nicht abzugsfähig (UFS 6.11.06, RV/0559-I/06). Voraussetzung ist jedoch, dass die Ausgaben durch den immanenten Leistungszweck des Ersatzes abgedeckt werden (VwGH 30.1.73, 1880/72; Kongruenzprinzip, s VwGH 10.11.87, 87/14/0126; LStR 822), die Ersätze müssen mit der agB in unmittelbarem Zusammenhang stehen (UFS 22.2.05, RV/1134-W/03). Betrifft der Ersatz neben begünstigten auch steuerl nicht absetzbare Aufwendungen, ist nur der auf die begünstigten Aufwendungen entfallende Anteil in Abzug zu bringen (LStProtokoll 02; aA zu einer Hausratsversicherung BFH 30.6.99, III R 8/95, BStBl II 99, 766).
- 25** **Beispiele: Versicherungsleistungen** (VwGH 19.2.92, 87/14/0116; UFS 22.2.06, RV/1874-W/05 Ersatz der privaten KV, auch wenn die Prämien nicht als SA abgesetzt wurden); **Prozesskostenersätze** (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109); Leistungen bzw Zuschüsse aus **öffentl Mitteln** (LStR 887) wie zB Pflegegeld (VwGH 21.10.99, 98/15/0201; s zB auch VwGH 26.9.00, 99/13/0190 sowie Rz 53), Blindenzulage (VwGH 15.9.99, 99/13/0101; 10.11.87, 87/14/0126), Hilflosenzuschüsse (VwGH 31.3.87, 85/14/0140); **Spenden** (LStR 822). Eine Kürzung der Aufwendungen durch Ersätze Dritter (unter welchem Titel immer) hat selbst dann zu erfolgen, wenn sie *nicht im selben Jahr* zufließen (VwGH 10.11.87, 87/14/0126). Die Aufwendungen sind ggf um die voraussichtl Ersatzleistung zu kürzen (s *Q/Sch* § 34 Rz 10; VwGH 24.4.70, 1734/68; Vorrang des Belastungsprinzips vor dem Abflussprinzip, s Rz 16). – Dies gilt auch für Ersätze für die Beseitigung von Katastrophenschäden (Kürzung der abzugsfähigen Kosten um öffentl Mittel, stfreie Spenden oder Bezüge, Erlöse aus der Veräußerung ersatzbeschaffter WG, zB Wracks, sowie um Ersätze von Versicherungen (LStR 838g; UFS 18.4.08, RV/0340-W/08; s *Doralt* § 34 Rz 23). Eine Kürzung ist auch vorzunehmen, wenn auf zumutbare Ersatzansprüche verzichtet wird (BFH 20.9.91, III R 9/1

89, BStBl II 92, 137; s *Doralt* § 34 Rz 44; *Mamut* eolex 06/338, 782, zur mangelhaften Operation).

Stellt sich nachträgl heraus, dass ein Kostenersatz nicht bzw in unzutrz Höhe berücksichtigt wurde, kann der EStBescheid gem § 295a BAO geändert werden (*Ritz* BAO § 295a Rz 15; dies gilt auch, wenn ein Ersatz zurückgezahlt werden muss, s *Schmidt* § 33 Rz 13). Wird eine agB des ArbN durch den ArbG getragen, handelt es sich um einen Bezug aus dem DienstVerh; der ArbN kann die agB steuerl geltend machen (soweit sie nicht stfrei war; *Doralt* § 34 Rz 22 unter Hinweis auf BFH BStBl III 57, 329).

f) Vorteilsausgleich. Eine agB liegt nicht vor, soweit ihr eine Bereicherung gegenüber steht (VwGH 27.2.90, 87/14/0004) bzw Aufwendungen nur deshalb erwachsen, weil dem StPfl zu deren Deckung diel Vermögen zugekommen ist (VwGH 21.10.99, 98/15/0201; LStR 823). Es muss aber in jedem Fall ein konkreter wirtschaftl Zusammenhang zw dem Vermögenserwerb und der Belastung gegeben sein, zB bei der Verpflichtung zur Pflegeleistung auf Grund eines Ausgedinges (*Wiesner ua* § 34 Rz 11); *bej* UFS 26.11.04, RV/0716-W/04 (Bezahlung von Pflegekostenrückständen durch den Erben); UFS 27.10.03, RV/3717-W/02 (Schenkung ein halbes Jahr vor der Aufnahme in ein Pflegeheim); *vern* zB RME 12.2.02, RV/8X-17/02/01 (Schenkung einer Eigentumswohnung ohne Auflagen bei erst Jahre später eintretender Pflegebedürftigkeit). Zur Anrechnung einer Haushaltsersparnis s Rz 90 „Altersheim (Pflegeheim)“, „Internat“, „Krankheitskosten“ sowie „Kuraufenthalt“, zu erspartem Wohnungsaufwand s „Ersatzwohnung“, iÜ s Rz 90 „Ersparte Ausgaben“. – Werden Ausgaben, die als agB abzugsfähig sind, aus geschenkten Mitteln beglichen, kommt es zu keiner Vorteilsanrechnung (BFH 22.10.71, VI R 242/69, BStBl II 72, 177; *Doralt* § 34 Rz 22 und 78 „Schenkungen“).

g) Einkommensbelastung. Eine agB setzt eine Leistung aus dem Einkommen des betr Jahrs voraus (VwGH 21.10.99, 98/15/0201), nicht etwa aus Vermögensmitteln oder Ersparnissen (VwGH 21.10.99, 98/15/0201). Eine überspitzte Auslegung ist aber selbst nach der Rspr nicht angebracht, gefordert wird vielmehr eine Betrachtung, die sämtl Bargeldmittel des StPfl einbezieht (VwGH 15.3.88, 87/14/0071 Verhältnisrechnung; LStR 821). Eine Differenzierung nach der Mittelherkunft wird abgelehnt (*Q/Sch* § 34 Rz 9; *Doralt* § 34 Rz 26 mwN; *Wiesner ua* § 34 Rz 6). Nach LStR 821 ist davon auszugehen, dass Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden aus dem Einkommen bestritten werden (ein sachl Grund für die Einschränkung auf *bestimmte* Aufwendungen ist nicht zu ersehen, glA *Wiesner ua* aaO). Die Unterscheidung zw Einkommens- und Vermögensbelastung ist vom BFH mit Urteil v 6.5.94, III R 27/92, BStBl II 95, 104 aufgegeben worden. Differenzierend hingegen wiederum LStR 1315 (idF des 1. Wartungslasses 2008): Werden Rückzahlungen von Beiträgen an eine Bausparkasse für Maßnahmen der Pflege verwendet (§ 1 Abs 5 BausparkassenG), unterbleibt eine Rückforderung (§ 108 Abs 7 Z 2). Weil der Aufwand nicht aus dem laufenden Einkommen getragen werde, handle es sich um keine agB.

h) Persönl Belastung. Eine agB kann nur der StPfl geltend machen, der die Ausgabe getätigt hat. Dies gilt auch unter (Ehe)Partnern (§ 106 Abs 3; UFS 15.4.08, RV/2979-W/07) sowie im Verhältnis zu Kindern iSd § 106 (eine Regelung vergleichbar § 18 Abs 3 Z 1 besteht nicht).

4. Außergewöhnlichkeit. a) Mehrzahl von StPfl. Eine Belastung ist außergewöhnl, soweit sie – bezogen auf das Kj (*Beiser* ÖStZ 87, 133) – höher ist als jene, die der Mehrzahl der StPfl gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst

(eine „überwiegende Mehrzahl“ ist nicht erforderlich; s aber zB VwGH 4.3.86, 85/14/0149). Maßgeblich ist das gesamte wirtschaftl Einkommen des StPfl (VwGH 19.9.89, 86/14/0192; ggf auch des *Familienstands*, 24.2.00, 96/15/0197) sowie der Verkehrswert, nicht der EW des Gesamtvermögens (VwGH 13.2.73, 1034/72; LStR 827; Erfassung des BV und des PV, *Wiesner ua* § 34 Rz 23). Unzul wäre eine Einschränkung auf StPfl derselben Gesellschaftsschicht (VwGH 19.3.54, 1905/53; *Doralt* § 34 Rz 33).

37 b) Zweck. Das Merkmal dient der Abgrenzung atypischer Aufwendungen (s *Doralt* § 34 Rz 29; UFS 31.3.03, RV/0403-F/02). Es erfordert einen Vergleich mit den übl Belastungen eines StPfl (VwGH 14.9.94, 91/13/0229) bzw den im tägl Leben übl Erscheinungen (VwGH 3.11.92, 92/14/0135). Außergewöhnl können nur Aufwendungen sein, die der Art und dem Grunde nach außerhalb des Übl liegen (BFH 19.5.95, III R 12/92, BStBl II 95, 774; sie dürfen nicht „gewöhnl“ sein, dh unter gleichen Umständen alle StPfl treffen (VwGH 13.12.95, 93/13/0272). Aufwendungen, die bei niedrigen Einkommens- und Vermögensverhältnissen außergewöhnl sind, können bei gehobenen Verhältnissen im Bereich der normalen Lebensführung liegen (VwGH 19.9.89, 86/14/0192; LStR 827). Auf die Anwendung der – aus dem Gesetz nicht unmittelbar ableitbaren – Gegenwerttheorie (s Rz 20) könnte daher verzichtet werden (so zB bei Aufwendungen zur Wohnungsbeschaffung, Modernisierung des Hausstands etc, *Schmidt* § 33 Rz 15; s VwGH 27.5.03, 99/14/0001).

38 c) Individuelle Betrachtungsweise ist erforderl (VwGH 14.9.94, 91/13/0229; 3.3.92, 88/14/0011), wengleich das Merkmal nach objektiven Kriterien zu prüfen ist. Für eine Einbeziehung weiterer Sachverhaltselemente in den Vergleichsmaßstab ist kein Raum (VwGH 28.5.80, 1104/78); auf die Ursache des Aufwands kommt es nicht an (VwGH 17.10.91, 89/13/0211). So sind nicht etwa Belastete mit ähnl Belasteten, sondern Belastete mit nicht Belasteten zu vergleichen (s *Doralt* § 34 Rz 30). Eine Ausnahme gilt bei Krankheitskosten. Sie werden, wie elementare oder sonst unabwendbare Ereignisse, stets als außergewöhnl angesehen (*Doralt* § 34 Rz 32; glä *Wiesner ua* § 34 Rz 24). Nach der Rspr des BFH wird Außergewöhnlichkeit der unmittelbaren Krankheitskosten „letztl“ sogar „unwiderlegl vermutet“ (BFH 26.6.03, III R 36/01, BStBl II 04, 47).

41 5. Zwangsläufigkeit. a) Dem Grunde nach. Der StPfl darf sich dem Aufwand aus tatsächl, rechtl oder sittl Gründen nicht entziehen können (VwGH 3.3.92, 88/14/0011). Keine agB bilden daher Aufwendungen, die **(1) freiwillig** geleistet werden (zB Zahlungen auf verjährte Ansprüche, VwGH 29.11.88, 87/14/0198); – **(2)** auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom StPfl **vorsätzl oder grob fahrlässig** herbeigeführt wurden (VwGH 25.1.00, 97/14/0071); – **(3) sonst die unmittelbare Folge** eines Verhaltens sind, zu dem sich der StPfl aus freien Stücken, dh freiwillig (VwGH 30.5.95, 92/13/0191), entschlossen hat (VwGH 23.5.07, 2006/13/0081; 29.1.02, 2001/14/0218; zur Grenzziehung s VwGH 10.3.81, 2363/80); – **(4)** sich als Folge eines vom StPfl bzw einem Nahestehenden übernommenen **Unternehmerwagnisses** darstellen (VwGH 20.10.04, 2000/14/0163; 16.12.99, 97/15/0126). – Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen, insb von Wiederbeschaffungskosten, wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es der StPfl unterlassen hat, das Risiko durch den Abschluss einer *Versicherung* abzudecken bzw entspr Maßnahmen zur Schadensverhinderung zu treffen (*Q/Sch* § 34 Rz 22; *Doralt* § 34 Rz 78 „Katastrophenschäden“; *HR/Fuchs* § 34 Abs 2 bis 5 Rz 3; UFS 22.10.08, RV/0084-S/06). Die Frage stellt sich vor allem iZm dem Abschluss einer Haushaltsversicherung (s BFH 26.6.03, III R 36/01, BStBl II 04, 47, Wasserrohr-

bruch; eher zust *Wiesner ua* § 34 Rz 37a, abl *Pülzl RdW* 04/290, 309; s auch Rz 90 „Schadensfälle“. – Fragl ist vielfach, nach welchen Grundsätzen Sachverhalte mit *Ausl-Berührung* zu beurteilen sind (s *HHR/Kanzler* § 33 Rz 178: Maßgeblichkeit des internationalen Privatrechts bzw des Maßstabs, an den sich der Ausländer in der gegebenen Situation sittl gebunden sieht; diff *Mellinghoff* in *Kirchhoff*⁸, *EstG*, § 33 Rz 41; s *Wiesner ua* § 34 Rz 32 und 34, weiters – offen lassend – *Doralt* § 34 Rz 40 sowie *VwGH* 21.7.93, 91/13/0167).

aa) Tatsächl Gründe sind in der Person des StPfl gelegene Gründe, die ihn unmittelbar selbst, dh nicht auch einen Dritten (*VwGH* 20.9.88, 86/14/0015) „betreffen“ (*VwGH* 16.12.99, 97/15/0126) bzw „treffen“ (*VwGH* 1.10.91, 91/14/0077), zB Krankheit (*VwGH* 24.6.04, 2001/15/0109; *LStR* 830) oder Körperbehinderung, aber auch andere unabwendbare Ereignisse wie Katastrophenschäden, unverschuldete Unfälle uÄ (*Schmidt* § 33 Rz 24), ferner Kosten der Berufsausbildung zur Existenzsicherung des StPfl (*VwGH* 20.12.94, 94/14/0087), zur Beseitigung von unmittelbar gesundheitsgefährdenden Umweltbelastungen, der Emigration bei Entzug von Menschenrechten (*HR/Fuchs* § 34 Abs 2 bis 5 Rz 3.1) sowie Aufwendungen für eine Haushaltshilfe, wenn der StPfl zur Erwerbstätigkeit genötigt ist (*Doralt* § 34 Rz 38; *VwGH* 10.9.87, 87/13/0086), ggf auch die Verteidigung des Eigentums und der Ehre (*Q/Sch* § 34 Rz 15). Keine Zwangsläufigkeit besteht hingegen praktisch in den meisten Fällen der Übernahme einer Bürgschaft bzw gleichartiger Belastungen (*VwGH* 2.3.93, 93/14/0018; s Rz 90).

bb) Rechtl Gründe entspringen (wie sittl Gründe) aus dem Verhältnis des StPfl zu anderen Personen (*VwGH* 14.1.92, 91/14/0243). Rechtl Gründe können sich grds aus dem Gesetz, einer vertragl Vereinbarung, einem Verwaltungsakt oder einem Urteil ergeben, doch darf die rechtl Verpflichtung nicht auf einen freiwilligen Entschluss des StPfl zurückzuführen sein (*VwGH* 31.3.03, 98/14/0164). Schon die Übernahme der Verpflichtung muss aus rechtl bzw sittl Gründen zwangsläufig erfolgen (*UFS* 9.6.05, *RV/1496-W/04*; *Wiesner ua* § 34 Rz 28), der StPfl darf die entspr Gründe nicht selbst gesetzt haben (s *BFH* 18.7.86, III R 178/80, *BStBl* II 86, 745). Folgl keine Zwangsläufigkeit von Belastungen auf Grund der Zugehörigkeit zu einer Glaubensgemeinschaft (*VwGH* 31.3.03, 98/14/0164), dem Antritt einer Erbschaft bzw aus Übergabs- und/oder (gemischten) Schenkungsverträgen. Eine Ausnahme bilden Verpflichtungen, soweit sich das freiwillige Verhalten auf das Entstehen des familienrechtl Verhältnisses bezieht (s *VwGH* 24.2.00, 96/15/0197; glA *LStR* 831; aA *VwGH* 23.10.84, 84/14/0081 Kosten einer Adoption). Eine unmittelbare Ursache wird in solchen Fällen nicht mehr erblickt (*Wiesner ua* § 34 Rz 30; s auch *Doralt* § 34 Rz 39).

cc) Sittl Gründe ergeben sich aus den Normenkreisen der Sittlichkeit bzw der Sitte (*Konvention*; aA *VwGH* 17.3.71, 2130/70), wie sie im mitteleuropäischen Kulturbereich „allg anerkannt sind“ (*VwGH* 23.10.84, 84/14/0081). Der StPfl darf sich der Leistung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können (*VwGH* 7.8.92, 91/14/0139). Es reicht nicht aus, dass das Handeln des StPfl menschl verständl, wünschenswert, lobenswert (*VwGH* 17.12.98, 97/15/0055) oder förderungswürdig (*VwGH* 23.4.85, 84/14/0158) erscheint bzw eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll. Dass eine Handlung von der Sittenordnung gutgeheißen wird, genügt noch nicht (*VwGH* 21.9.93, 93/14/0105; 11.6.91, 91/14/0052); es muss die Sittenordnung dieses Handeln vielmehr gebieten bzw fordern (*VwGH* 9.9.98, 94/14/0009). Ausschlaggebend ist nicht die subj Meinung des

Helfenden, sondern die obj Lage des Hilfsbedürftigen, wie sie sich dem zu Hilfe Gerufenen bei obj Betrachtung darstellt (VwGH 11.12.90, 90/14/0202). Die Sittenordnung verlangt ua Hilfeleistung an in Not geratene Menschen, außerhalb von Angehörigen nur in besonderen Fällen (VwGH 19.1.88, 87/14/0021 Hausgehilfin; 13.5.86, 86/14/0004 ArbN; s UFS 31.3.06, RV/0205-W/06; zu Lebensgefährten s VwGH 16.1.91, 90/13/0062 und 13.5.86, 86/14/0004). S auch Rz 90 „Unterhalt“.

- 45 Kritik.** Die Rspr zur Zwangsläufigkeit aus sittl Gründen ist *kasuistisch*; die Vorstellungen darüber, welche Verpflichtungen im Einzelfall (s LStR 829) bestehen, sind äußerst unterschiedl (s UFS 31.8.04, RV/4323-W/02). Was die „Sittenordnung“ bzw das „Rechtsgefühl der Gemeinschaft“ (VwGH 27.9.95, 92/15/0214) verlangen und wo der (unzureichende) „hohe moralische Druck“ (s VwGH 28.1.05, 2001/15/0173) endet, ist iEinz nicht festzustellen und auch der Rspr des VwGH nicht mit der erforderl Deutlichkeit zu entnehmen. Die Quellen, aus denen der Gerichtshof seine Überzeugung schöpft, sind nicht bekannt. Das Tatbestandsmerkmal der „sittl Verpflichtung“ sollte daher zeitgemäß verstanden werden. Eine Möglichkeit wäre, die Beurteilung davon abhängig zu machen, unter welchen Voraussetzungen der betroffene StPfl einen Beitrag der Allgemeinheit erwarten darf. Dieser Gedanke liegt der agB seit jeher zugrunde (s *HR/Fuchs* § 34 Abs 1 Rz 1).
- 46 b) Der Höhe nach.** Eine Voraussetzung der Art, dass Aufwendungen nur zwangsläufig sind, soweit sie „den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen“ (§ 33 Abs 2 dESTG), ist im österr ESTG nicht verankert (VwGH 12.9.89, 88/14/0164), doch muss das Merkmal der Zwangsläufigkeit auch der Höhe nach gegeben sein (VwGH 20.6.95, 92/13/0181; *HR/Zorn* § 20 Rz 4). Inwieweit eine Aufwendung notwendig und angemessen ist, ist nicht nach den subj Vorstellungen des StPfl, sondern nach obj Umständen zu entscheiden (VwGH 14.1.92, 91/14/0243; glA *Wiesner ua* § 34 Rz 8; s LStR 818 sowie 829). Bei Krankheitskosten wird (zT) eine sehr großzügige Linie vertreten (s BFH 26.6.03, III R 36/01, BSTBl II 04, 47 Vermeidung eines unzumutbaren Eindringens in die Privatsphäre des StPfl; *Doralt* § 34 Rz 37).
- 47 c) Zeitlich.** Die Zwangsläufigkeit eines Aufwands wird nach der Rspr auch durch den Fälligkeitszeitpunkt bestimmt. Es steht dem StPfl danach nicht frei, einen Aufwand willkür in ein anderes KJ zu verlagern als in jenes, in dem die Zahlung zu leisten gewesen wäre (VwGH 18.7.95, 91/14/0016; LStR 817). Dies gilt insb bei der Inanspruchnahme von Fremdkapital (VwGH 26.7.00, 95/14/0161): Eine Anerkennung von Rückzahlungen setzt voraus, dass der Aufwand, den der StPfl mit dem Darlehen abgedeckt hat, zwangsläufig erwachsen ist, dass der StPfl das Anwachsen der Darlehensvaluta auf den letztendl zurückzuzahlenden Betrag nicht verhindern konnte und dass ihm eine Tilgung des Darlehens zu einem vor dem betr Jahr liegenden Zeitpunkt nicht mögl gewesen ist (VwGH 11.3.92, 90/13/0239; s auch Rz 16, krit *Doralt* § 34 Rz 14 ff). In der Praxis wird kein strenger Maßstab angelegt; die Verlagerung der Zahlung in das Vor- bzw in das Folgejahr für zul erachtet (*Wiesner ua* § 34 Rz 7).
- 51 6. Selbstbehalt. a) Wirtschaftl Leistungsfähigkeit.** Eine agB muss die wirtschaftl Leistungsfähigkeit des StPfl wesentl beeinträchtigen (Abs 1). Gemeint ist die Berücksichtigung eines nach der Einkommenshöhe einerseits sowie nach dem Familienstand andererseits gestaffelten Selbstbehalts (auf das Vermögen wird nicht Rücksicht genommen). Die Rspr zieht die mangelnde Beeinträchtigung der wirtschaftl Leistungsfähigkeit indessen auch als Kurzbegründung für das Fehlen einer der übrigen Voraussetzungen einer agB heran (zB VwGH 21.10.99, 98/15/0201 Gegenwert; 15.9.99, 99/13/0101 mangelnde Belastung). Die Höhe des Selbstbehalts wird durch Anwendung des jeweils zutr Prozentsatzes (Abs 4) auf die Bemessungsgrundlage ermittelt (krit *Püzl/Pircher RdW* 99, 373). Übersteigen die geltend gemachten Ausgaben nicht den Selbstbehalt, kann sich der StPfl nicht beschwert erachten, wenn die