



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 29. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 5. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

a) Die Berufungswerberin (Bw.) machte in ihrer am 20. Dezember 2011 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2010 an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt unter der Kennzahl 730 "Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz)" einen Betrag von 5.028,21 € geltend. Im Einzelnen handelte es sich dabei um folgende Aufwendungen (S 6 ff ArbeitnehmerInnenveranlagungsakt für das Jahr 2010, im Folgenden kurz: ANV-Akt):

- 1) Facharztbesuche: 200,32 €.
- 2) Zahnarzt: 1.719,64 €.
- 3) Apotheken: 275,35 €.

- 4) Krankenhausbesuche beim Gatten: 1.117,62 €.
 5) Krankenhausbesuche beim Vater: 1.083,60 €.
 6) "Rehab"-Klinik Besuche beim Vater: 631,68 €.

b) Zu Punkt 4) war der ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung eine Aufstellung mit folgendem Wortlaut beigelegt (S 13 ANV-Akt):

*Krankenhausbesuche bei meinem Gatten in der "Rehab"-Klinik Thermenhof in C:
 Aufenthalt vom 7. April bis 28. April 2010
 Besuche 11.4., 18.4. u. 25.4.2010
 Fahrtkosten mit eigenem Pkw von D nach Thermenhof C und retour:
 $a \ 887 \text{ km} \times 3 = 2.661 \text{ km} \times 0,42 = 1.117,62 \text{ €}$*

Anzumerken ist, dass nach den Angaben der Bw. in ihrer Berufung (dazu gleich unten) der Aufenthalt des Gatten in der SKA-Rehabilitation Thermenhof in C nach einer doppelten Wirbelbruchfraktur erfolgte.

c) Zu Punkt 5) war der ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung eine Aufstellung mit folgendem Wortlaut beigelegt (S 14 ANV-Akt):

*"Krankenhausbesuche bei meinem Vater im Orthopädischen Krankenhaus E in F:
 1. Aufenthalt 27. Jänner bis 10. Februar 2010
 Besuche am 29.1., 31.1., 3.2., 7.2., 9.2.
 Fahrtkosten mit eigenem Pkw von D nach Krankenhaus E in F und retour:
 $a \ 86 \text{ km} \times 2 = 172 \text{ km} \times 5 = 860 \text{ km} \times 0,42 = 361,20 \text{ €}$
 2. Aufenthalt 25. April bis 8. Mai 2010
 Besuche 27.4., 1.5., 3.5. u. 7.5.
 Fahrtkosten mit eigenem Pkw von D nach Krankenhaus E in F und retour:
 $a \ 86 \text{ km} \times 2 = 172 \text{ km} \times 4 = 688 \text{ km} \times 0,42 = 288,96 \text{ €}$
 3. Aufenthalt 8. Oktober bis 28. Oktober 2010
 Besuche 10.10., 14.10., 17.10., 20.10., 23.10. u. 26.10.
 Fahrtkosten mit eigenem Pkw von D nach Krankenhaus E in F und retour:
 $a \ 86 \text{ km} \times 2 = 172 \text{ km} \times 6 = 1.032 \text{ km} \times 0,42 = 433,44 \text{ €}$
 [Summe:] 1.083,60 €"*

d) Zu Punkt 6) war eine Aufstellung mit folgendem Wortlaut beigelegt (S 15 ANV-Akt):

"Krankenhausbesuche bei meinem Vater in der "Rehab"-Klinik in G bei F:

1. Aufenthalt vom 18. März bis 14. April 2010

Besuche 21.3., 27.3., 3.4. u. 10.4.

Fahrtkosten mit eigenem Pkw von D nach G und retour:

a $94 \text{ km} \times 2 = 188 \text{ km} \times 4 = 752 \text{ km} \times 0,42 = 315,84 \text{ €}$

2. Aufenthalt vom 7. Juli bis 1. August 2010

Besuche 11.7., 18.7., 24.7. u. 30.7.

Fahrtkosten mit eigenem Pkw von D nach G und retour:

a $94 \text{ km} \times 2 = 188 \text{ km} \times 4 = 752 \text{ km} \times 0,42 = 315,84 \text{ €}$

[Summe:] 631,68 €"

Anzumerken ist, dass es sich beim Vater der Bw. um den im Streitzeitraum 84-jährigen H handelt. Bei ihm wurde am 26. April 2010 (also während seines zweiten Krankenhausaufenthaltes im Spital E in F im Jahr 2010) eine Hüftoperation vorgenommen; nach den Angaben der Bw. in ihrer Berufung (dazu gleich unten) wurde er während seiner Krankenhausaufenthalte im Spital E in F drei Mal operiert.

e) In dem am 5. Jänner 2012 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wurden die von der Bw. geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt vom Finanzamt wie folgt anerkannt:

- 1) Facharztbesuche: 200,32 € (zur Gänze gewährt).
- 2) Zahnarzt: 1.519,72 € (von 1.719,64 €).
- 3) Apotheken: 105,20 € (von 275,35 €).
- 4) Krankenhausbesuche beim Gatten: 0,00 €.
- 5) Krankenhausbesuche beim Vater: 0,00 €.
- 6) "Rehab"-Klinik Besuche beim Vater: 0,00 €.

Daraus folgt, dass die Abgabenbehörde I. Instanz insgesamt einen Betrag von 1.825,24 € an außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt anerkannt hat. Begründend führte sie dazu im Einkommensteuerbescheid aus:

"[...]"

Die Fahrtkosten zum Zahnarzt nach Ungarn am 28.1.2010 sowie die Kranken-/Kurbesuche beim Vater wurden bereits bei Ihrem Gatten berücksichtigt. Weiters konnten die Kurbesuche zu Ihrem Gatten nicht anerkannt werden.

Voraussetzung für eine steuerliche Begünstigung einer außergewöhnlichen Belastung gem. § 34 EStG ist die Zwangsläufigkeit."

f) Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die Bw. am 29. Jänner 2012 Berufung. Bei der Berechnung der ArbeitnehmerInnenveranlagung seien folgende Punkte vergessen bzw. nicht berücksichtigt worden:

1) Unter dem Punkt "Werbungskosten" sei ein Betrag von 88,00 € für Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen vergessen worden.

2) Bei den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt seien folgende Positionen nicht berücksichtigt worden:

- Krankenhausbesuche beim Vater der Bw., bei dreimaliger Operation im Orthopädischen Krankenhaus E in F, in Höhe von 1.083,60 €. Die Bw. sei in ihrer Freizeit Samstag und Sonntag und alleine bei ihrem Vater zu Besuch gewesen; ihr Gatte sei während der Woche bei ihm auf Besuch gewesen, nachdem es ihrem Vater nach den drei Operationen mit seinen 85 Jahren sehr schlecht gegangen sei!

- Krankenhausbesuche beim Gatten der Bw. in der "Rehab"-Klinik Thermenhof in C, nach einer doppelten Wirbelbruchfraktur, in Höhe von 1.117,62 €.

- Krankenhausbesuche beim Vater der Bw. in der "Rehab"-Klinik in G bei F, in Höhe von 631,68 €.

Nachdem die Bw. im medizinischen Bereich berufstätig und ausgebildet sei, wisse sie, dass "Rehab"-Kliniken "Krankenhäuser" seien und die Patienten gleich nach schweren Operationen in "Reha"-Zentren verlegt würden zur schnelleren Regenerierung und Heilung, und nicht "freiwillig" auf "Kur" dorthin fahren, wie das Finanzamt schreibe!

Die Bw. beantrage daher die Berücksichtigung der angeführten 88,00 € bei den Werbungskosten und bei den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt zusätzlich zum bereits anerkannten Betrag von 1.825,24 € die Berücksichtigung von 2.832,90 €, sohin in Summe 4.658,14 €.

g) Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 4. Mai 2012 der Abgabenbehörde II. Instanz mit folgenden Anträgen des Finanzamtes zur Entscheidung vorgelegt:

1) Anerkennung der (zusätzlichen) Werbungskosten in Höhe von 88,00 €.

2) Abweisung im Berufungspunkt "außergewöhnliche Belastung".

Begründend führte das Finanzamt dazu folgendes aus:

Kosten für den Besuch eines in einem auswärtigen Krankenhaus untergebrachten Angehörigen seien grundsätzlich aus sittlichen Gründen als zwangsläufig erwachsen anzusehen (VwGH 10.11.1987, [85/14/0128](#), unter Hinweis auf VwGH 13.5.1986, [85/14/0181](#)). Das für die steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zusätzlich erforderliche Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit liege aber nur dann vor, wenn die Fahrten zum Zweck der Heilung der Krankheit oder mit dem Ziel getätigt würden, die Krankheit erträglich zu machen. Deshalb könnten Aufwendungen für Besuchsfahrten zu einem in einem Krankenhaus liegenden Angehörigen nur ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn die Besuche nicht lediglich einem privaten Bedürfnis entspringen, sondern unmittelbar der Heilung oder Linderung der Krankheit dienen (BFH 2.3.1984, VI R 158/80).

Dass die streitgegenständlichen Besuchsfahrten der Bw. der Erbringung von Versorgungs- bzw. Pflegeleistungen gedient hätten, sei nicht behauptet worden; dies sei insbesondere bei den Besuchen anlässlich der Rehab-Aufenthalte auch nicht anzunehmen.

Im Falle des Vorliegens des Tatbestandsmerkmals der Außergewöhnlichkeit der Krankenhausbesuche wäre zudem die Zwangsläufigkeit des behaupteten Umfangs der Besuche zu hinterfragen. Nach Ansicht des Finanzamtes übersteige deren Umfang jenes Ausmaß, das nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung geboten scheine. Dies nicht zuletzt im Hinblick auf die Tatsache, dass die Bw. nach der Aktenlage nicht einziger Nachkomme des besuchten Vaters sei, und der Bruder und die Schwägerin der Bw. ihren Wohnsitz an der gleichen, vom Vater mit Schenkungsvertrag vom 25. Mai 1988 übergebenen Liegenschaft in I hätten. Ob sich die Bw. (dennoch, alleine mit ihrem Gatten) subjektiv verpflichtet gefühlt habe, sei unerheblich, denn maßgeblich sei die allgemeine Verkehrsanschauung (vgl. Doralt, EStG, § 34 Tz 40 und die dort zitierte Judikatur).

Nachdem es aber den Krankenhausbesuchen nach Ansicht des Finanzamtes schon an der Außergewöhnlichkeit mangle, könne es auch dahingestellt bleiben, ob im Schenkungsvertrag vom 25. Mai 1988 auch Pflegeleistungen als Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft an den Bruder der Bw. vereinbart worden seien.

Der Umstand, dass die Kinder der Bw. im maßgeblichen Zeitraum ihren Wohnsitz in F gehabt hätten (Tochter: Studium Humanmedizin laut vorgelegter Bestätigung) und diese damit allfällige Versorgungs- bzw. Pflegeleistungen weit leichter als die Bw. bewerkstelligen hätten können, lasse den behaupteten Umfang der Besuchsfahrten zudem nicht glaubwürdig erscheinen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, 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.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 leg. cit. erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nachdem im gegenständlichen Fall das Finanzamt die Anerkennung der Beiträge der Bw. zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen in Höhe von 88,00 € als Werbungskosten beantragt hat (siehe oben Punkt g) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung), besteht zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens noch Streit darüber, ob die Aufwendungen für die Besuchsfahrten der Bw. zu ihrem Ehegatten anlässlich seines Rehabilitationsaufenthaltes im Thermenhof in C (in Höhe von 1.117,62 €) sowie die Ausgaben der Bw. für die Besuche bei ihrem Vater im Krankenhaus E in F und in der Rehabilitationsklinik in G (1.083,60 € sowie 631,68 €) als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen sind.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates folgendes festzuhalten:

Der gegenständliche Fall steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der unter der ho. GZ. RV/1249-W/12 protokollierten Berufung des Ehegatten der Bw., über die der Unabhängige Finanzsenat am 26. Juni 2012 entschieden hat.

In diesem Erkenntnis, auf das in dieser Berufungsentscheidung ausdrücklich verwiesen wird, hat die Abgabenbehörde II. Instanz ihre Rechtsauffassung zur Frage der Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten (von Aufwendungen für Besuchsfahrten) als außergewöhnliche Belastungen bei stationären Aufenthalten von Ehegatten (nahen Angehörigen) in Therapiezentren bzw. bei deren Aufenthalten in Krankenhäusern ausführlich dargelegt.

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsauffassung kam die Abgabenbehörde II. Instanz im angeführten Erkenntnis UFS 26.6.2012, RV/1249-W/12, zu dem Schluss, dass hinsichtlich des Rehabilitationsaufenthaltes des Ehegatten der Bw. im Thermenhof in C Aufwendungen für wöchentliche Besuchsfahrten (sowie für Besuche an unter der Woche anfallenden Feiertagen) durch nahe Angehörige als zwangsläufig erwachsen anzusehen sind (darüber hinaus fehlte es am Merkmal der Zwangsläufigkeit, zumal der Ehegatte der Bw. auch nicht dargetan hatte, dass die Besuche seiner Pflege und Versorgung gedient hatten). Hinsichtlich der Besuche des Vaters der Bw. im Krankenhaus E in F und in der Rehabilitationsklinik in G erschien dem Unabhängigen Finanzsenat auf Grund der besonderen Umstände des Einzelfalls (hohes Lebensalter des Vaters, dreimalige orthopädische Operationen (Hüfte) im Krankenhaus E) eine intensivere Besuchstätigkeit (zwei- bis drei Mal wöchentlich) als sittlich geboten.

In weiterer Folge hat die Abgabenbehörde II. Instanz im angeführten Erkenntnis die vom Ehegatten der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für Besuchsfahrten (im Detail siehe dazu die Punkte c), d), e) und h) in der Darstellung des Verfahrensganges in der Berufungsentscheidung UFS 26.6.2012, RV/1249-W/12, und die do. rechtliche Würdigung) als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannt (lediglich in einem dieser Berufungspunkte erfolgte eine Kürzung hinsichtlich des Kilometergeldes).

Da aber mit der Anerkennung dieser vom Ehegatten der Bw. geltend gemachten Fahrtkosten der Umfang der als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zu gewährenden Aufwendungen für Besuchsfahrten zum größeren Teil bereits ausgeschöpft ist, kann von den von der Bw. im hier vorliegenden Fall beantragten Fahrtkosten nur ein Teil gemäß § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden (anzumerken ist, dass die Abgabenbehörde II. Instanz die im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung des Finanzamtes, wonach die auf die Besuche des Vaters der Bw. entfallenden Fahrtkosten bereits beim Ehegatten der Bw. steuerlich berücksichtigt worden seien, nicht teilt, da nach den glaubwürdigen Angaben der Bw. in den Beilagen zu ihrer ArbeitnehmerInnenveranlagungserklärung und in ihrer Berufung die Besuche beim Vater durch sie und ihren Ehegatten an unterschiedlichen Tagen erfolgten).

Im Einzelnen sind folgende von der Bw. geltend gemachte Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anzuerkennen:

- Besuche beim Ehegatten in der "Rehab"-Klinik Thermenhof in C:

Keine (siehe dazu auch die Punkte e) und h) in der Darstellung des Verfahrensganges in der Berufungsentscheidung UFS 26.6.2012, RV/1249-W/12, und die do. rechtliche Würdigung).

- Besuche beim Vater im Orthopädischen Krankenhaus E in F:

Besuche am 31. Jänner, 7. Februar, 27. April, 7. Mai, 10. Oktober, 17. Oktober, 23. Oktober, 26. Oktober 2010 (siehe dazu auch Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges in der Berufungsentscheidung UFS 26.6.2012, RV/1249-W/12, und die do. rechtliche Würdigung):

$172 \text{ km (hin und retour)} \times 8 = 1.376 \text{ km} \times 0,42 = 577,92 \text{ €}.$

- Besuche beim Vater in der "Rehab"-Klinik in G bei F:

Zur Gänze (siehe dazu auch Punkt d) in der Darstellung des Verfahrensganges in der Berufungsentscheidung UFS 26.6.2012, RV/1249-W/12, und die do. rechtliche Würdigung):

$188 \text{ km (hin und retour)} \times 8 = 1.504 \text{ km} \times 0,42 = 631,68 \text{ €}.$

Daraus folgt, dass zusätzlich zu den im angefochtenen Einkommensteuerbescheid als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt anerkannten 1.825,24 € ein Betrag von 1.209,60 € zu gewähren ist (Gesamtbetrag an ag. Belastungen mit Selbstbehalt: 3.034,84 €).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. Juni 2012