

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.<sup>a</sup> CP über die Beschwerden des Bf, vom 19.12.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 18./19.11.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen 2010 - 2014) zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahrensgang:

Das Finanzamt (FA) nahm am 18. November 2015 die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2010, 2011 und 2012 aufgrund der Anträge des Beschwerdeführers (Bf.) vom 26./31.08. und 03.09.2015 wieder auf. Der Bf. beantragte die Berücksichtigung der nachgewiesenen Sonderausgaben (Personenversicherungen, Unfallversicherungen, Kirchenbeiträge, Spenden), außergewöhnlichen Belastungen (Zahnersatzkosten, eigene Behinderung). Überdies machte der Bf. "Besuchs- und Pflegefahrten" zu seiner im Alten-/Pflegeheim B. untergebrachten Mutter sowie "Besuchs- und Pflegefahrten" zu seinem bei Promente in K. untergebrachten behinderten Bruder M iR der außergewöhnlichen Belastung geltend.

Das FA erließ am 18.11.2015 die "neuen" Sachentscheidungen (Einkommensteuerbescheide 2010 - 2012).

Für 2010 erkannte das FA iR der ag. Belastungen die Zahnsatzkosten unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes an. Die geltend gemachten "Besuchs- und Pflegefahrten" iH von € 3.072 wurden nicht anerkannt. Begründend wurde im Einkommensteuerbescheid 2010 ausgeführt, dass Besuchsfahrten zu Angehörigen keine außergewöhnliche Belastung darstellten.

Für 2011 beantragte der Bf. iR der ag. Belastungen "Besuchs- und Pflegefahrten" in Höhe von € 3.135,60 zu berücksichtigen. Das FA versagte diese und führte begründend aus,

dass hinsichtlich der Abweichungen gegenüber dem Antrag auf die vorjährige Begründung verwiesen werde.

Für 2012 beantragte der Bf. iR der ag. Belastungen "Besuchs- und Pflegefahrten" in Höhe von € 3.886,08 zu berücksichtigen. Das FA gewährte den nachgewiesenen Heimbeitrag für die Mutter an das Land S in Höhe von € 751,08, dieser wurde aber angesichts des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 nicht wirksam. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides vom 18.11.2015 heißt es: "Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 2.112,82 nicht übersteigen. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen."

Für die Jahre 2013 und 2014 wurden die am 15./16.7.2015 ergangenen Einkommensteuerbescheide nach § 299 BAO aufgehoben und "neue" Einkommensteuerbescheide am 18.11.2015 für 2013 und am 19.11.2015 für 2014 erlassen.

Für 2013 beantragte der Bf. die Zuerkennung von ag. Belastungen in Höhe von € 3.262,90 zu berücksichtigen. Das FA erkannte € 751,08, die Heimbeiträge für die Mutter, an. Diese wurden aber angesichts des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 nicht wirksam. In der Bescheidbegründung heißt es: "Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.169,22 € nicht übersteigen. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen."

Für 2014 beantragte der Bf. ag. Belastungen in Höhe von € 3.477,04 (€ 965,20 Krankheitskosten und € 2.511,84 an "Besuchs- und Pflegefahrten") zu berücksichtigen. Das FA erkannte die Krankheitskosten (€ 965,20) sowie die Heimbeiträge für die Mutter iA von € 751,08, an, die aber in Folge des Selbstbehaltes nicht wirksam wurden. In der Begründung vom Einkommensteuerbescheid 2014 heißt es: "Der Besuch der Angehörigen stellt keine außergewöhnliche Belastung dar. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.266,39 € nicht übersteigen."

Der Bf. erhob am 19.12.2015 im Online-Verfahren Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 - 2014. Begründend führte er aus, dass ihm die Begründung "zu wenig" sei, zumal es sich um Pflege- und Besuchsfahrten zu seiner gehbehinderten Mutter K im Altersheim B. und um Pflege- und Besuchsfahrten zu seinem zu 100 % behinderten Bruder M bei Promente in K. handle. Er beantrage die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung.

Das FA wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidungen vom 19. Februar 2016 ab. In der mit gleichem Datum datierten gesondert übermittelten Bescheidbegründung verwies es zunächst auf § 34 EStG 1988, § 20 EStG 1988 die herrschende Literatur (Jakom/Baldauf, EStG 2012, Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, Hofstätter-Reichel,

Kommentar § 34 Einzelfälle Tz 1, Doralt, EStG-Kommentar, 3 4 Tz 78), die herrschende Rechtsprechung des VwGH (1.3.1989, 85/13/00919) und die einhellige Verwaltungsübung. Es gelangte zu dem Schluss, dass die üblichen Betreuungskosten der Angehörigen, wie Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen, Fernsprechgebühren mangels Außergewöhnlichkeit nicht abzugsfähig seien.

In den mit 21.03.2016 im Online-Verfahren eingebrachten Vorlageanträgen wiederholte der Bf. zunächst die Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen und stellte die Anträge, die Besuchsfahrten1. zur gehbehinderten und pflegegeldbeziehenden im Pflegeheim untergebrachten Mutter und2. zum schwer behinderten (erhöhte Familienbeihilfe beziehenden) und in K. bei Promente untergebrachten Bruder, für den er auch Sachwalter sei, als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

## **2. Gesetzliche Grundlagen:**

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 leg.cit. 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.

Gemäß § 34 Abs. 4 leg.cit. beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. ...

Zur Anerkennung als außergewöhnliche Belastung müssen die Voraussetzungen laut § 34 Abs. 1 Z 1 bis 3 kumulativ erfüllt sein.

## **3. Als erwiesen angenommener Sachverhalt:**

- Die Mutter des Bf., Frau M., war in den Jahren 2010 - 2014 im Pflegeheim B: untergebracht.
- Frau M. bezog Pflegegeld.
- Der Bruder des Bf., MG, war in den Jahren 2010 - 2014, bei Promente, K: untergebracht.

- MG bezieht die erhöhte Familienbeihilfe.
- Der Bf. ist der Sachwalter seines Bruder.
- Der Bf. fuhr regelmäßig (40 - 42 mal pro Jahr) zu seiner Mutter nach B..
- Der Bf. fuhr in Begleitung seiner Mutter regelmäßig (12 mal pro Jahr) zu seinem Bruder MG nach K..
- Der Bf. beantragte folgende Besuchs- und Pflegefahrten iR der ag. Belastungen zu berücksichtigen:

2010: Fahrten von L - B. - K. - B.: € 1.800

2010: Fahrten von L - B. - retour: € 1.272

2011: Fahrten von L - B. - K. - B.: € 1.800

2011: Fahrten von L - B. - retour: € 1.335,60

2012: Fahrten von L - B. - K. - B.: € 1.800

2012: Fahrten von L - B. - retour: € 1.335,60

2013: "Besuchsfahrtkosten": € 3.262,92

2014: "Besuchsfahrtkosten": € 2.511,84

Der Sachverhalt basiert auf den Datenbanken der Finanzverwaltung, dem Zentralen Melderegister sowie dem Steuerakt.

#### **4. Rechtliche Beurteilung:**

Strittig ist im Beschwerdefall, ob die "Besuchs- und Pflegefahrten" zur im Pflegeheim befindlichen Mutter bzw. zum bei Promente untergebrachten behinderten Bruder des Bf. als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen sind oder nicht.

Wie sich aus dem o.a. Akteninhalt ergibt, war die gehbehinderte Mutter des Bf. im Pflegeheim B. untergebracht. Der Bf. fuhr rund 40 - 42 mal pro Jahr zu seiner 60 km entfernt untergebrachten Mutter. Sein zu 100 % behinderter Bruder M ist bei Promente K: untergebracht. Der Bf. holte seine Mutter vom Pflegeheim in B. ab und fuhr mit ihr rund zwölfmal im Jahr zu seinem Bruder.

Es ist nun anhand der herrschenden Literatur und Judikatur zu untersuchen, ob die Kosten derartiger Fahrten als außergewöhnliche Belastung zu qualifizieren sind.

Wie aus Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 34 Rz 90, hervorgeht, sind (unter Bezugnahme auf Entscheidungen des BFH) Aufwendungen für Besuchsfahrten naher Angehöriger in der Regel nicht außergewöhnlich, und zwar auch dann nicht, wenn die Angehörigen erkrankt bzw. pflegebedürftig sind und die Fahrten in kurzen zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgten. Die Judikatur des VwGH ist ähnlich. Insbesondere sieht der VwGH auch in Fahrtkosten, die dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern, sie besuchen und mit ihnen ausgehen, keine Außergewöhnlichkeit und versagt derartigen Aufwendungen die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen. Dies gilt insbesondere auch für die Besuche von altersbedingt behinderten nahen Angehörigen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 1.3.1989, 85/13/0091). Diese Auffassung teilen auch die Lehre und Verwaltungspraxis (siehe

Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 34 Tz 38; Hofstätter-Reichel, Kommentar, § 34 Einzelfälle Tz 1; Doralt, EStG-Kommentar, § 4 Tz 78).

Allein Besuchskosten von nahen Angehörigen im Krankenhaus qualifiziert der VwGH als außergewöhnlich, da daraus Belastungen erwachsen, die höher sind als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse. Kosten von Besuchen naher Angehöriger im Krankenhaus fallen nämlich nicht typischerweise im Rahmen der Lebensführung immer wiederkehrend an (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 10.11.1987, 85/14/0128).

Im Beschwerdefall wird deutlich, dass der Bf. durch die regelmäßigen Besuchsfahrten zu Mutter und Bruder bemüht war, ihnen Abwechslung zu bereiten sowie familiäre und soziale Zuwendung zu geben. Dies zeigt sich deutlich daran, dass er mit seiner Mutter regelmäßig den behinderten Bruder in K. besuchte. Der Bf. wollte seiner Mutter und seinem Bruder beistehen und fühlte sich zu den Besuchen moralisch und sittlich verpflichtet. Es ist selbstredend, dass sich die familiären Besuche positiv auf den Gesundheits- und Gemütszustand von Mutter und Bruder auswirkten.

Die tägliche Pflege und Betreuung von Mutter und Bruder wird aber unbestrittenmaßen durch die Heimbetreiber besorgt.

Dass aber betagte in einem Alten- und Pflegeheim untergebrachte Menschen bzw. behinderte in einer speziellen Einrichtung (Promente K) untergebrachte Menschen vielfach in ihrem Gesundheitszustand (zum Teil schwer) beeinträchtigt sind, ist an sich nicht außergewöhnlich, sondern entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Dass Kinder ihre betagten und gesundheitlich beeinträchtigen Eltern in regelmäßigen Abständen aufsuchen und ihnen im Alter beistehen, erweist sich sowohl aus rechtlichen (§ 137 ABGB) wie auch aus sittlichen Gründen als geboten. Dieser Beistand zeigt sich v.a. durch seine Besuchsfahrten zur Mutter und den Besuchsfahrten mit der Mutter zum behinderten Bruder. Dennoch fehlt den durch die Besuchsfahrten verursachten Aufwendungen den Fahrtkosten das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, weil derartige Kosten nämlich einer Vielzahl von Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen und sich damit einer steuerlichen Absetzbarkeit entziehen. Daran vermag auch der Hinweis des Bf. auf seine Funktion als Sachwalter seines Bruders nichts zu ändern. Vielmehr sei idZ auf § 276 ABGB verwiesen. Demzufolge gebührt dem Sachwalter unter Bedachtnahme auf Art und Umfang seiner Tätigkeit, insbesondere im Bereich der Personenvorsorge, und des damit verbundenen Aufwandes an Zeit und Mühe eine jährliche Entschädigung. Mit der jährlichen Entschädigung werden u.a. auch Barauslagen, tatsächliche Aufwendungen, Kosten einer Haftpflichtversicherung etc. ersetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **5. Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall ist die Revision nicht zulässig, da die Rechtsfrage gesetzlich und höchstgerichtlich geklärt ist, dass nur eine Möglichkeit der Auslegung in Betracht zu ziehen ist.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Oktober 2016