

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 20. November 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 23. Juli 2015, betreffend Einkommensteuer 2009 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

In der von der Tochter als Bevollmächtigte entsprechend der Vorsorgevollmacht der mittlerweile (am 5. Dezember 2016 nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht) verstorbenen Beschwerdeführerin verfassten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 wurden von der verstorbenen ehemaligen Beschwerdeführerin als pflegebedingte Geldleistung € 8.194,23 geltend gemacht.

Im Ersuchen um Ergänzung vom 4. Februar 2015 beehrte das Finanzamt Auskunft über die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen und die Vorlage der entsprechenden Belege.

Vorgelegt wurde die Vorsorgevollmacht für die Tochter der Beschwerdeführerin vom 28. November 2007, welche den Beginn der Wirksamkeit der Vollmacht mit 29. April 2009 festsetzt und diese auf die Vertretung vor Banken, Behörden und Gerichten beschränkt.

Weiter wurde ein "*Fahrtenbuch*" der Tochter der Beschwerdeführer in Form einer mittels EDV erstellten tabellarischen Übersicht über 70 Fahrten zwischen dem Wohnort der Tochter der Beschwerdeführerin und dem der Beschwerdeführerin beginnend am 1. Januar bis zum 30. Dezember 2012 für "*notwendige Fahrten im Rahmen der Vorsorgeverpflichtung sowie Besorgungsfahrten, Ärzte, Pflege, Einkäufe, Ausflugsfahrten und Verwandtenbesuche über ausdrücklichen Wunsch der Beschwerdeführerin*" beigebracht. Zwei Fahrten davon mit 2.100 km nach Südtirol und Pamhagen wurden nicht steuerlich geltend gemacht. Die Übrigen 68 wurden mit 200 bis 280 km je Fahrt

bezieht und auf 14.960 km summiert sowie mit € 0,42 multipliziert und so Fahrtkosten von € 6.283,20 errechnet.

Davon entfiel eine Fahrt mit 260 km auf "*Sozialgericht Wels - Berufung Pflegeeinstufung*". Alle anderen Fahrten erfolgten ohne Zweckangabe (19 mal), dienten Einkäufen beziehungsweise Besorgungen (34 mal), Fahrten zum Krankenhaus und zurück (zwei mal) oder Ausflügen, Verwandten-, Arzt-, sowie Begräbnisbesuchen (zwölf mal).

Weiter vorgelegt wurden Zahlungsbelege für mobile Altenhilfe und Pflegehilfe.

Beim Einkommensteuerbescheid 2009 datiert vom 23. Juli 2015 wich das Finanzamt insofern von der Abgabenerklärung ab, als bei den außergewöhnlichen Belastungen die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung von erklärten € 8.638,73 auf € 1.897,95 reduziert wurden. Dies wurde damit begründet, dass es sich bei den Fahrten der Tochter der ehemaligen Beschwerdeführerin um Besuchsfahrten zu einer nahen Angehörigen gehandelt habe. Diese seien keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988).

Im Wege des FinanzOnline begehrte die steuerliche Vertreterin der ehemaligen Beschwerdeführerin am 21. August 2015 die Verlängerung der Rechtsmittelfrist gegen den im letzten Absatz genannten Bescheid bis zum 23. September 2015 und wiederholte dieses Begehren auf gleiche Weise am 21. September bis zum 23. November 2015.

Am 18. November 2015 verfasste die steuerliche Vertreterin der nunmehr verstorbenen Beschwerdeführerin die am 20. November 2015 beim Finanzamt eingelangte Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009. Darin wurde das ungekürzte Ansetzen der Fahrtkosten der Tochter der damaligen Beschwerdeführerin, sowie die Entscheidung dieser Sache vor dem gesamten Senat in mündlicher Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragt. Die verstorbene Beschwerdeführerin sei an Alzheimer erkrankt, beziehe Pflegegeld seit April 2009, wobei seit 29. April 2009 die Vorsorgevollmacht gelte und benötige die entsprechende Betreuung, welche unter anderem von deren Tochter übernommen werde. Die damalige Beschwerdeführerin ersetze ihrer Tochter die Kilometergelder für die zu ihr unternommenen Fahrten für die sich aus der Vorsorgevollmacht ergebenden Dispositionen, Besorgungen, Einkäufe, Arztbesuche und Behördengänge mit der Beschwerdeführerin. Diese Aufwendungen seien als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht worden. Die Tochter der verstorbenen damaligen Beschwerdeführerin hätte ihre Verpflichtungen als Vorsorgebevollmächtigte zur Unterstützung in der gegebenen Form "*nicht ohne die Kilometergelder*" erfüllen können.

Dieses Begehren wurde mit der Beschwerdeentscheidung datiert vom 23. Mai 2016 vom Finanzamt abgewiesen und dies damit begründet, dass die Pflege der verstorbenen damaligen Beschwerdeführerin durch die mobile Altenhilfe des Sozialhilfeverbandes und die Schwester des Schwiegersohnes der verstorbenen damaligen Beschwerdeführerin erfolgt sei, welche auch Einkaufsfahrten und Arztbesuche durchgeführt habe. Die Fahrten der Tochter seien bereits vor Bezug des Pflegegeldes und der Wirksamkeit der Vorsorgevollmacht durchgeführt worden. Fahrtkosten, die Kindern durch regelmäßige

Besuche und verschiedene Besuche betreuungsbedürftiger Eltern entstehen würden, seien nicht als außergewöhnlich anzusehen. Die Kilometergelder seien daher als freiwillige Zuwendung im Familienverband einzustufen.

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 15. Juni 2016 wurde das Begehren auf eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wiederholt und noch vorgebracht, dass mit Verwunderung festgestellt werde, dass das Finanzamt zwar selbst feststelle, dass das Pflegegeld seit April 2009 gewährt werde und seither auch die Vorsorgevollmacht gelte und daher das Anerkennen von außergewöhnlichen Belastungen für Fahrtkosten der Tochter zur Mutter für das ganze Jahr abgelehnt würden, jedoch höchstens die Fahrten im Januar bis März strittig sein könnten. Die Voraussetzungen für das Inkrafttreten der Vorsorgevollmacht könnten nur durch ein Gutachten zu einem bestimmten Zeitpunkt bestimmt werden. Dies benötige eine gewisse Vorlaufzeit für ärztliche Untersuchungen und dergleichen, obwohl die Notwendigkeiten, welche das Inkrafttreten der Vorsorgevollmacht erfüllen würden, schon vorliegen würden. Es werde eine ärztliche Untersuchung wegen des möglichen Verlustes der Geschäfts-, Einsichts-, Urteils- oder Äußerungsfähigkeit in der Regel erst angestrengt, wenn ein solcher Zustand selbst für den Laien erkennbar sei. Die ersten drei Monate 2009 seien daher als Vorlaufzeit für das Inkrafttreten der Verpflichtungen aus der Vorsorgevollmacht zu sehen. Fahrten aus dem familienhaften Verhältnis seien in den geltend gemachten 68 Fahrten im Jahr 2009 nicht enthalten, sondern zusätzlich erfolgt.

Im Rahmen des auch an die damalige Beschwerdeführerin übermittelten Vorlageberichtes an das Bundesfinanzgericht brachte das Finanzamt noch vor, dass eine gerichtliche Feststellung der begehrten Fahrtkosten nicht erfolgt und eine Überweisung dieser Beträge aus den vorgelegten Unterlagen nicht ersichtlich sei.

Mit Telefax vom 14. November 2017 hat die steuerliche Vertreterin der Verlassenschaft die Anträge auf mündliche Verhandlung vor dem Senat gemäß § 271 Abs. 2 Z 1 und § 274 Abs. 2 Z 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) zurückgezogen.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Die am 5. Dezember verstorbene damalige Beschwerdeführerin litt an der Alzheimer-Erkrankung und wurde im Jahr 2009 durchgehend von Januar bis Dezember im Wege der mobilen Alten- und Pflegehilfe und durch die Schwester ihres Schwiegersohnes, welche auch Einkaufs- und Besorgungsfahrten mit der damaligen Beschwerdeführerin unternahm, betreut.

Nach entsprechender ärztlicher Untersuchung trat am 29. April 2009 die auf die Tochter der damaligen Beschwerdeführerin (und nunmehrige Nachlassverwalterin) ausgestellte Vorsorgevollmacht vom 28. November 2007 in Kraft, welche ausschließlich eine Vertretung vor Banken, Behörden und Gerichten vorsieht. Ab April 2009 hat die damalige Beschwerdeführerin Pflegegeld bezogen.

Über das ganze Jahr verteilt hat die Tochter der damaligen Beschwerdeführerin diese 70 mal aufgesucht und dabei jeweils mindestens 200 km zurückgelegt. 34 mal diente dies „*Einkäufen und Besorgungen*“, 19 mal wurde kein Zweck angegeben, zwölf mal begleitete die Tochter die damalige Beschwerdeführerin auf Ausflügen, zum Arzt, zu Begräbnissen und zu Verwandten. Zwei Fahrten führten ins Krankenhaus, zwei waren große Ausflüge (über 1000 km), die steuerlich nicht geltend gemacht wurden. Eine Fahrt am 24. November 2009 war im Zusammenhang mit der Berufung gegen die Pflegegeldeinstufung der damaligen Beschwerdeführerin. Zusammen machte die damalige Beschwerdeführerin außergewöhnliche Belastungen für Fahrten der Tochter von 14.960 km beziehungsweise € 6.283,20 geltend, wobei ein Geldfluss von der damaligen Beschwerdeführerin zu ihrer Tochter nicht belegt wurde.

Dem Argument der steuerlichen Vertretung der ehemaligen Beschwerdeführerin, dass die Alzheimererkrankung ein fortschreitender Prozess sei, welcher nicht plötzlich mit der Feststellung, dass aufgrund des Geisteszustandes des Patienten die Vorsorgevollmacht schlagend werde, eintrete, ist beizupflichten, da mit dieser Erkrankung, wie man inzwischen als Allgemeinwissen angesehen werden kann, in der Regel eine schrittweise langsame Verschlechterung der geistigen Fähigkeiten der Betroffenen einhergeht.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den jeweils unwidersprochenen Vorbringen der Verfahrensparteien und insofern aus dem vorgelegten Akteninhalt.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

Außergewöhnliche Belastungen regelt der Gesetzgeber im dritten Teil des EStG 1988 ("*Tarif*") in den §§ 34 und 35. Damit ist klargestellt, dass die da getroffenen Anordnungen nichts unmittelbar mit der persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht zu tun haben und auch Aufwendungen, welche bei den im zweiten Teil geregelten Einkunftsarten ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt werden, wie etwa die im § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen können, wenn sie Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllen.

Nach § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 sind Aufwendungen, welche weder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, als außergewöhnliche Belastung zu behandeln, wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Näher erläutert der Gesetzgeber in § 34 Abs. 2 EStG 1988, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig ist nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung, wenn sich ihr der Steuerpflichtige aus tatsächlichen rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch berücksichtigt, dass in § 34 Abs. 4 gestaffelt nach Einkommen und Familienstand pauschale Selbstbehalte von sechs bis zwölf Prozent des Einkommens festgelegt werden.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 (in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 79/2009) enthält eine abschließende Aufzählung, welche außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifes zu berücksichtigen sind (Katastrophenschäden, Berufsausbildung, Kinderbetreuung nach Abs. 9 leg. cit., Mehraufwendungen für Personen mit erhöhter Kinderbeihilfe, Verweis auf § 35 EStG 1988, Mehraufwendungen, welche bei Anspruch auf pflegebedingte Geldleistungen diese übersteigen) und eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, welche auch erlaubt, festzulegen, welche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Für die verstorbene Beschwerdeführerin kommt also § 34 Abs. 6 sechste Alternative in Betracht, welche bezogen auf den vorliegenden Fall lautet: *„Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden: - Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst ... pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.“*

Soweit es die Tochter der verstorbenen ehemaligen Beschwerdeführerin betrifft, ist daher überprüfen, wieweit ein allfälliger Ersatz der Fahrtkosten zur Mutter in Höhe des Kilometergeldes die oben genannten Voraussetzungen erfüllt.

Als Erstes fällt dabei auf, dass es trotz Aufforderung des Finanzamtes im Vorhalt vom 4. Februar 2015 *„sämtliche Rechnungen und erhaltene Ersätze bezüglich der beantragten außergewöhnlichen Belastungen“* vorzulegen und den darauf eingereichten umfangreichen Unterlagen und Zahlungsbelegen und Kontoauszügen, keinerlei Hinweis auf einen tatsächlichen Vermögenstransfer von Mutter zu Tochter in Höhe von € 6.283,20 für die Fahrten zur Mutter gibt.

Außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 kommen aber nur dann in Betracht, wenn es tatsächlich zu einer wirtschaftlichen *„Belastung“* im Sinne einer Vermögensminderung gekommen ist (ständige Rechtsprechung; vergleiche VwGH 29.07.2010, 2010/15/0003, *„Unter Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben, also solche zu verstehen, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind.“*). Gibt es keinen Nachweis dafür, dass die verstorbene ehemalige Beschwerdeführerin ihrer Tochter Fahrtkosten ersetzt hat und wurde dies im gegenständlichen Verfahren auch nicht glaubhaft gemacht, so kann schon allein deshalb dafür keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 geltend gemacht werden.

Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, wie etwa im konkreten Fall Mutter und Tochter, müssen nach der ständigen Judikatur und Lehre nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und müssten unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Dabei beziehen sich die einzelnen Elemente jeweils aufeinander und sind

nicht bloß getrennt zu betrachten (siehe etwa VwGH 11.02.2016, 2012/13/0061, VwGH 2012/13/0061, 2012/15/0106).

Dabei ist zu beachten, dass bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen wegen des fehlenden Interessengegensatzes besonders hohe Anforderungen an die Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt werden müssen.

Betrachtet man nun die hier zu beurteilende Situation, so ist weder die behauptete Vereinbarung, der Tochter die Fahrtkosten zu ersetzen noch der Zahlungsfluss in irgendeiner Weise nach außen gedungen. Vielmehr hat die Tochter der verstorbenen ehemaligen Beschwerdeführerin als Vorsorgevollmachtinhaberin diese Vereinbarung mit sich selbst abgeschlossen. Der Inhalt der Vereinbarung ist in Hinblick auf die zu erbringende Leistung und auch die sich ergebenden Pflichten Haftung, Gewährleistung und so weiter völlig unklar. Nur die Höhe des Entgelts, nämlich das amtliche Kilometergeld von € 0,42 pro gefahrenem Kilometer lässt sich aus der Abgabenerklärung der verstorbenen ehemaligen Beschwerdeführerin erschließen. Aufgrund des völlig unklaren Inhalts einer allfälligen Vereinbarung lässt sich auch nicht sagen, ob ein Fremder mit verstorbenen ehemaligen Beschwerdeführerin eine solche Vereinbarung geschlossen hätte.

Also ist auch unter dem Blickwinkel der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, das Vorliegen von Aufwendungen für Fahrten der Tochter der verstorbenen ehemaligen Beschwerdeführerin zu verneinen und deshalb die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen, da die als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 begehrten € 6.283,20 im steuerlichrechtlichen Sinn nicht als Belastung beziehungsweise Aufwendung angesehen werden können.

Aber selbst, wenn man von dem oben Gesagten absehen würde, so könnte man zwar bejahen, dass Aufwendungen für eine notwendige Vorsorgevollmacht, aufgrund mangelnder eigener geistiger Fähigkeit seinen Angelegenheiten nachzugehen, insoweit außergewöhnlich sind, als dies nicht auf die Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Vermögens- und Einkommensverhältnisse zutrifft.

Was die Zwangsläufigkeit angeht, so ist ein Ersatz der Aufwendungen des Vorsorgebevollmächtigten aber nur insoweit gegeben, als sich dies auf den Umfang der Vorsorgevollmacht bezieht. Werden einem Vorsorgebevollmächtigten mehr Aufwendungen, als sich aus seiner Vollmacht und aus seiner Verpflichtung für den Vollmachtgeber zu handeln ergeben, getätigt, so sind diese Leistungen nicht zwangsläufig, wenn auch verständlich, wenn man das Verhältnis zwischen Mutter und Tochter bedenkt. Die Vorsorgevollmacht im gegenständlichen Fall beschränkt sich ausdrücklich auf die „*Vertretung vor Banken, Behörden und Gerichten*“ und umfasst daher nicht die Pflege der verstorbenen ehemaligen Beschwerdeführerin. Die tägliche Pflege wurde ja, wie oben festgestellt auch von anderen Personen und Institutionen wahrgenommen. Von den begehrten Fahrtkosten bezieht sich aber nur eine Fahrt auf Tätigkeiten, welche von der Vorsorgevollmacht gedeckt sind, nämlich jene am 24. November 2009 zum

Sozialgericht Wels um gegen die Pflegegeldeinstufung zu berufen (260 km, oder € 109,20 unter Berücksichtigung des Kilometergeldes). Alle weiteren 69 beziehungsweise 67 Fahrten können allenfalls der Pflege der Beschwerdeführerin zugeordnet werden, können aber aufgrund der jeweiligen Veranlassung wie Einkäufe, Besorgungen, Besuche und Ausflüge keinesfalls als solche betrachtet werden, welche sich die Beschwerdeführerin aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen hätte können, wurde die notwendige tägliche Pflege doch bereits anders abgedeckt (siehe oben).

Wenn die Tochter der verstorbenen ehemaligen Beschwerdeführerin es freiwillig auf sich genommen hat, ihrer Mutter auch trotz ihrer Erkrankung einen möglichst schönen Lebensabend zu gestalten, so kann dies nur gutgeheißen und jedermann in der gleichen Situation wie jener der ehemaligen Beschwerdeführerin gewünscht werden, doch führt dies nicht zur steuerlichrechtlichen Zwangsläufigkeit dieser Handlungen und der dadurch entstehenden Aufwendungen.

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

Da sich dieses Erkenntnis abgesehen von der Anwendung ständiger Judikatur ausschließlich mit Fragen der Beweiswürdigung beschäftigt, wird keine Rechtsfrage berührt, deren Bedeutung über den gegenständlichen Fall hinausgeht.

Linz, am 15. November 2017