

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch Feilenreiter & Co Wirtschaftsprüfungs GmbH, Wiesackstraße 624, 8962 Gröbming, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 16. Juli 2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) machte in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 und 2012 außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten) in Höhe von 3.511,52 Euro (2011) bzw. in Höhe von 2.695 Euro (2012) geltend. In Beantwortung eines Vorhalts des Finanzamts betreffend das Jahr 2011 mit dem Ersuchen, die Krankheitskosten nachzuweisen, gab die Bf. an, dass in dem Betrag von 3.511,52 Euro neben diversen (eigenen) Arztkosten auch der Betrag von 2.419,20 Euro enthalten sei, der Fahrtkosten für Besuchsfahrten zu ihrem in einem Pflegeheim untergebrachten Ehegatten betreffe. Die Entfernung zwischen ihrem Wohnort und dem Pflegeheim betrage acht Kilometer. Diese Strecke habe sie im Jahr 2011 an 360 Tagen (hin und retour) zurückgelegt. Die insgesamt zurückgelegte Strecke betrage somit 5.760 Kilometer. Die (mit dem Kilometergeld geschätzten) Fahrtkosten betrugen im Jahr 2011 daher 2.419,20 Euro.

Vom Finanzamt wurden bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2011 zwar die (eigenen) Arztkosten, nicht jedoch die Fahrtkosten der Bf. als außergewöhnliche Belastung anerkannt. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2011 führte das Finanzamt unter Hinweis auf Literatur und Judikatur aus, dass Aufwendungen (Fahrtkosten), die dadurch entstehen, dass Steuerpflichtige sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern, nicht außergewöhnlich seien. Das gelte auch dann, wenn die Angehörigen erkrankt oder pflegebedürftig seien und die Fahrten in kurzen zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgten. Da derartige Aufwendungen einer Vielzahl von Steuerpflichtigen erwachsen, seien diese nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

In der Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 brachte die Bf. bzw. ihr steuerlicher Vertreter vor, dass der vorliegende Sachverhalt mit jenem, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 01.03.1989, 85/13/0091, zugrunde liege, nicht vergleichbar sei. Dem genannten Erkenntnis seien die üblichen Hilfeleistungen zwischen Vater und Sohn, wie mit dem Vater spazieren und gemeinsam auswärts Essen gehen, ihn bei Arztbesuchen und Friedhofsbesuchen zu begleiten und für ihn Behördenwege zu erledigen, zu Grunde gelegen. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt habe, stellen diese Leistungen keine typische Krankenbetreuung dar. Der Ehegatte der Bf. sei hingegen krankheitsbedingt in einem Pflegeheim untergebracht gewesen. Auf Grund fehlender Schluckreflexe habe er die tägliche Nahrungsaufnahme nicht mehr selbständig durchführen können, weshalb er auf fremde Hilfe angewiesen gewesen sei. Die Bf. sei im Jahr 2011 täglich bis zu zweimal ins Pflegeheim gefahren, um ihrem Ehegatten bei der Einnahme des Mittag- und oft auch des Abendessens behilflich zu sein, wobei diese Hilfestellungen oft eineinhalb bis zwei Stunden gedauert haben. Bei den Hilfestellungen habe es sich um typische Leistungen der Krankenbetreuung und nicht um übliche Hilfeleistungen zwischen nahen Angehörigen gehandelt. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Krankenbetreuung (dazu zählten auch Fahrtkosten) seien außergewöhnliche Belastungen, weil diese der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht erwachsen.

Der Beschwerde wurde ein Schreiben des Pflegeheims vom 23. Juli 2013 beigelegt, in dem ausgeführt wurde, dass der Ehegatte der Bf. die Pflegestufe sechs hatte. Die Bf. habe ihn zweimal täglich besucht. Auf Grund der Alzheimererkrankung des Ehegatten der Bf. habe sich die Nahrungsaufnahme sehr schwierig gestaltet, wobei er die Hilfe der Bf. besser annehmen können habe als die von Seiten des Pflegeheims angebotene Unterstützung. Generell habe der Eindruck bestanden, dass sich die regelmäßigen Besuche einer vertrauten Person sehr positiv auf die allgemeine Verfassung des Ehegatten der Bf. ausgewirkt haben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) des Finanzamts wurde damit begründet, dass davon auszugehen sei, dass eine umfassende Pflege, die neben der ärztlichen Versorgung auch die Befriedigung sämtlicher Grundbedürfnisse, wie auch die Ernährung, beinhalte, durch das dafür ausgebildete Fachpersonal der Pflegeanstalt gewährleistet sei. Dass sich die Nahrungsaufnahme durch die Hilfe der Bf. leichter gestaltet habe, werde nicht bezweifelt. Diese Unterstützung durch die Bf. mache die Aufwendungen für die Fahrten jedoch nicht zu Teilen der Krankheitskosten. Die Fahrten der Bf. zum Pflegeheim stellten dennoch Besuchsfahrten dar, denen schon im Hinblick auf die eheliche Beistandspflicht und die geringe Entfernung keine Außergewöhnlichkeit zukomme. Die Aufwendungen für die Besuchsfahrten seien daher nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Im Vorlageantrag wurde nochmals darauf hingewiesen, dass es sich bei der täglichen Hilfeleistung der Bf. bei der Nahrungsaufnahme ihres Ehegatten um typische Leistungen der Krankenbetreuung gehandelt habe, die zur Linderung des Leidens des Ehegatten geführt haben. Dies werde auch im Schreiben des Pflegeheims vom 23. Juli 2013 bestätigt. Besuchsfahrten von nahen Angehörigen zum Zweck der Heilung bzw. Linderung eines Leidens seien nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 01.03.1989, 85/13/0091) als außergewöhnlich zu beurteilen. Die von der Bf. erbrachten Hilfeleistungen seien über die eheliche Beistandspflicht weit hinausgegangen. Die daraus erwachsenen Belastungen seien jedenfalls höher gewesen als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen. Es werde daher beantragt, die Fahrtkosten in Höhe von 2.419,20 Euro als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Für das Jahr 2012 gab die Bf. bzw. ihr steuerlicher Vertreter bekannt, dass in dem als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Betrag in Höhe von 2.695 Euro ebenfalls Fahrtkosten in Höhe von 2.419,20 Euro für Besuchsfahrten der Bf. zu ihrem in einem Pflegeheim untergebrachten Ehegatten enthalten seien. Im Übrigen wurde auf das Vorbringen zur steuerlichen Berücksichtigung der Fahrtkosten für das Jahr 2011 verwiesen.

Vom Finanzamt wurden die Fahrtkosten bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 wiederum mit der Begründung, diesen Aufwendungen fehle das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

In der Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 verwies die Bf. bzw. ihr steuerlicher Vertreter auf die Ausführungen in der Berufung (Beschwerde) und im Vorlageantrag für das Jahr 2011.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf. machte für die Streitjahre Fahrtkosten (Kilometergeld) für Fahrten zu ihrem in einem Pflegeheim untergebrachten Ehegatten in Höhe von jeweils 2.419,20 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend. Aus der Höhe der geltend gemachten Aufwendungen ergibt sich, dass die Bf. ihren Ehegatten in den Streitjahren nahezu täglich besuchte. Nach den Angaben der Bf. war sie ihrem erkrankten Ehegatten bei der Nahrungsaufnahme behilflich, weil er – wie vom Pflegeheim bestätigt wurde – die Hilfe der Bf. besser annehmen können habe als die vom Pflegeheim angebotene Unterstützung.

Strittig ist, ob es sich bei den Fahrten der Bf. um Besuchsfahrten handelte, wie sie unter nahen Angehörigen üblich und nicht außergewöhnlich sind (Ansicht des Finanzamts) oder ob die Fahrten als Teil der Krankenbetreuung anzusehen und die Aufwendungen für diese Fahrten daher als außergewöhnliche Belastung steuerlich zu berücksichtigen sind (Ansicht der Bf.).

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

- 1. Sie muss außergewöhnlich sein.*
- 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.*
- 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 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 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. Fuchs in

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988, Rz 2).

Das Merkmal der Außergewöhnlichkeit der Belastung ist typisierend dahin zu verstehen, dass es sich nicht um eine im täglichen Leben übliche Erscheinung handeln darf. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient somit der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung (vgl. nochmals Fuchs aaO, § 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988, Rz 4).

Aufwendungen für Besuche von nahen Angehörigen sind in der Regel nicht außergewöhnlich. Dies gilt auch dann, wenn Angehörige erkrankt bzw. pflegebedürftig sind und Fahrten in kürzeren zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgen (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2014, § 34 Rz 90, Schlagwort: Besuchsfahrten).

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht dann, wenn Besuchsfahrten **ausschließlich** zum Zweck der Heilung bzw. Linderung eines Leidens getätigten werden (vgl. VwGH 01.03.1989, 85/13/0091). Nach Ansicht der Bf. bzw. ihres steuerlichen Vertreters handelt es sich hier um einen solchen Ausnahmefall.

Dieser Ansicht kann sich das Bundesfinanzgericht aus folgenden Gründen nicht anschließen: Die Unterbringung des Ehegatten der Bf. in einem Pflegeheim erfolgte auf Grund seiner schweren Erkrankung. Wie vom Finanzamt bereits ausgeführt wurde, ist im Fall der Unterbringung in einem Pflegeheim davon auszugehen, dass die umfassende Pflege und Versorgung der Bewohner des Pflegeheims von den dafür ausgebildeten Pflegefachkräften erbracht wird. Dass regelmäßige Besuche von nahen Angehörigen sich auf das Wohlbefinden der Bewohner äußerst positiv auswirken, wird keineswegs bezweifelt und wurde vom Pflegeheim auch bestätigt. Das ändert jedoch nichts daran, dass es sich bei den Fahrten der Bf. zu ihrem Ehegatten um Besuchsfahrten einer nahen Angehörigen und nicht um Fahrten im Rahmen der Krankenbetreuung handelte, denn andernfalls wäre jeder Besuch einer vertrauten Person als Teil der Krankenbetreuung zu beurteilen. Bei einem schwer erkrankten Ehegatten sind auch (beinahe) tägliche Besuchsfahrten nicht ungewöhnlich, zumal dann, wenn die Entfernung zwischen dem Wohnort des einen Ehegatten und dem Pflegeheim, in dem der andere Ehegatte untergebracht ist, gering ist. Aus der Tatsache, dass die Bf. anlässlich ihrer Besuche die von den Fachkräften des Pflegeheims zu erbringende Pflegetätigkeit unterstützte, kann nicht geschlossen werden, dass diese Besuche in dem Sinn der Pflege des Ehegatten der Bf. dienten als andernfalls seine Versorgung nicht gewährleistet gewesen wäre, denn das hieße, dass die Pflege durch die Fachkräfte des Pflegeheims nicht

bzw. nur unzureichend erfolgt wäre. Die Besuchsfahrten der Bf. erfolgten damit nicht **ausschließlich** zum Zweck der Pflege ihres Ehegatten bzw. zum Zweck der Heilung oder Linderung seines Leidens, sondern waren vor allem Besuchsfahrten einer nahen Angehörigen. Durch diese Fahrten sind der Bf. damit auch keine Aufwendungen erwachsen, die über die für die übliche Besuchstätigkeit zwischen nahen Angehörigen erwachsenden Aufwendungen hinausgehen. Diesen (üblichen) Aufwendungen aber fehlt – wie vom Finanzamt bereits ausgeführt wurde – das Merkmal der Außergewöhnlichkeit, weshalb diese Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinn des § 34 EStG 1988 steuerlich berücksichtigt werden können.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Graz, am 10. März 2015