



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 1

GZ. RV/0261-G/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kollermann-Steinkellner KEG, 8600 Bruck/Mur, Fridrich-Allee 1A, vom 14. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 25. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

In der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 machte der Berufungswerber (Bw.) Werbungskosten im Gesamtbetrag von 5.327,67 Euro und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 2.666,12 Euro geltend.

In der Folge wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, die Belege für die beantragten Arbeitsmittel, die sonstigen Werbungskosten und die Steuerberatungskosten inkl. Aufstellung und Ersätze zur Einsichtnahme vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bw. folgende Unterlagen vor:

*Anlageverzeichnis zum 31.12.2006*

Bezeichnung	AfA
Arbeitszimmer	632,16

Parkplatz abzügl. 50% PA	366,26
Garderobe abzgl. 50% PA	160,80
Computer Max-Data	118,00
Summe	1.277,22

1 Rechnung (Anrichtenverbau mit Laden) über den Betrag von 3.216 Euro

1 Rechnung Max Data Favorit iHv 708 Euro

Bestätigungen der Ehegattin über den Erhalt von monatlich 320 Euro (für Juni 70 Euro und für November und Dezember jeweils 50 Euro für Reinigung) für Administration und Reinigung.

2 Bestätigungen über bezahlte Rezeptgebühren im Gesamtbetrag von 133,40 Euro.

Nachweise für Strom, Gemeindeabgaben und Fernwärme (anteilig).

Die beantragten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen schlüsselte der Bw. folgendermaßen auf:

#### Werbungskosten

AfA lt. Verzeichnis	1.277,22
Microsoft	135,00
Aushilfe	3.250,00
Gemeindeabgaben anteilig	58,47
Strom anteilig	133,23
Fernwärme anteilig	183,43
Versicherung anteilig	50,32
Beratungskosten	240,00
Summe	5.327,67

#### Außergewöhnliche Belastung:

Wöchentliche Betreuungsfahrten (5.820 km a` 0,38 €)	2.211,60
Diäten	198,00
Arztkosten	123,12
Medikamente	133,40

Summe	2.666,12
-------	----------

In einem ergänzenden Vorhalt wurde der Bw. um Vorlage folgender Unterlagen ersucht:

Dienstvertrag mit der Firma und eine detaillierte Beschreibung der beruflichen Tätigkeit, Fahrtenbuch, Beschreibung der Tätigkeit der Aushilfe, detaillierte Aufstellung der Berechnung der anteiligen Gemeindeabgaben, Stromkosten, Fernwärme und Versicherung unter Angabe des angewandten Prozentsatzes, sowie die Erklärung der wöchentlichen Betreuungsfahrten in schriftlicher Form.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bw. in der Folge einen Dienstzettel vor, aus dem ua ersichtlich ist, dass er einen *Telearbeitsplatz* am Wohnsitz inne habe.

Die Tätigkeit der Ehegattin als Aushilfe listete er auf:

Telefondienst bei Abwesenheit des Steuerpflichtigen

Abfragen von E-Mails und Weiterleitung von Nachrichten bei Abwesenheit des Steuerpflichtigen

Betreuung der Dokumentenablage

Reinhaltung des Büros.

Die *Kosten des Arbeitszimmers* berechnete der Bw. lt. vorgelegtem Bauplan ausgehend von 10,82m<sup>2</sup> für das Arbeitszimmer mit 8,78% der Gemeindeabgaben, Stromkosten, Fernwärme und Feuerversicherung.

Von der am 20. April 2006 angeschafften Garderobe beantragte er die AfA für den Hälftenanteil und für den Computer machte er die Anschaffungskosten zur Gänze geltend.

Zum Nachweis der außergewöhnlichen Belastung legte der Bw. ein Schreiben seiner Mutter vor:

*„Zur Versorgung meines Haushaltes mit Lebensmitteln und Beschaffung regelmäßig notwendiger Medikamente, ist mein Sohn verpflichtet für wöchentliche Betreuungsfahrten von meinem Wohnort nach Stainz, Deutschlandsberg oder Graz zu sorgen.“*

In dem in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheid erkannte das Finanzamt die beantragten Aufwendungen nur teilweise an. Dies mit nachstehender Begründung:

*„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 8.440,23 Euro nicht übersteigen.“*

*Die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen sind weder aus tatsächlichen, rechtlichen noch sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen und daher keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes.*

*Aushilfe: Die Leistungen von Frau G.R., fallen unter die eheliche Beistandspflicht. Die Zahlungen in der Höhe von 3.250 Euro sind daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG anzusehen. Parkplatz Garderobe (Afa 366,26 € + 160,80 €): Diese Aufwendungen stellen keine Betriebsausgaben dar, weil eine betriebliche Veranlassung gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 nicht gegeben ist.“*

Dagegen wandte sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung. Darin führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, dass der Bw. aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen verpflichtet sei, seiner 86-jährigen Mutter beizustehen und ihm dadurch erhebliche Kosten erwachsen. Der Vater sei ein Pflegefall und benötige eine 24-Stunden Betreuung. Die dazu beschäftigten Pflegehelfer besäßen kein Fahrzeug und reisten mit dem Taxi an. Da aber ständig Lebensmittel und Medikamente besorgt werden müssten, das Haus der Eltern sehr abgelegen liege und keine öffentlichen Verkehrsmittel verfügbar seien, müsse sich der Bw. darum kümmern, dass alle notwendigen Besorgungen erledigt würden. Weiters müsse er die Arztbesuche und sonstigen Wege seiner Mutter begleiten. Dies gehe über den Rahmen einer normalen Mithilfe eines Kindes weit hinaus.

Auch die Mitarbeit von Frau G.R. gehe über die eheliche Beistandspflicht hinaus, da sie verpflichtet sei, die vereinbarten Leistungen pünktlich und regelmäßig zu erbringen und die Entlohnung durchaus „einem Fremdvergleich statthält“. Von einer Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse sei einfachheitshalber abgesehen worden, da Frau G.R. das 60. Lebensjahr überschritten habe und aus diesem Grund keine Unfallversicherungsbeiträge abgeführt werden müssten. Es könne nicht behauptet werden, dass die Tätigkeit von Frau G.R. (Telefondienst, Ablagearbeiten, Korrespondenz, etc.) im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit einer familienhaften Mitarbeit liegen.

Der Parkplatz sei für den Kundenverkehr unbedingt notwendig. Der private PKW stehe in der Garage. Zur Frage der Absetzbarkeit der Garderobe brachte der Bw. vor, dass diese ebenfalls den Kunden zur Verfügung stehe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

*Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten*

*betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen sind die darauf entfallenden Aufwendungen einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.*

Für die vom Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für eine **Garderobe** in Form eines „Anrichtenverbaues mit Laden in Ahorn furniert“ gilt Folgendes:

Einrichtungsgegenstände können dann zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen, wenn sie (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich verwendet werden (zB Schreibtisch, Schrank). Hiefür ist es nicht erforderlich, dass sich die Einrichtung in einem steuerlich anerkannten Arbeitszimmer befindet (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20, Tz 5 Stichwort „Arbeitsraum(zimmer)“ und Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16, Tz 68, Stichwort „Arbeitszimmer“).

Da lt. eigener Angaben des Bw. diese Garderobe auch zur Hälfte privat verwendet wird, dient sie nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Tätigkeit, weshalb das Finanzamt zu Recht die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht im Wege der AfA als Werbungskosten berücksichtigt hat.

Der Bw. nutzt den zu seinem Einfamilienhaus gehörigen **Parkplatz** auch zu beruflichen Zwecken. Aber auch hier ist entscheidungsrelevant, dass eine private Verwendungsmöglichkeit weitgehend ausgeschlossen ist, denn auch hier gilt der Grundsatz, dass eine private Nutzung nur dann unschädlich ist, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist und daher von einer nahezu ausschließlich beruflichen Nutzung auszugehen ist. Ist dies aber nicht der Fall, so greift das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 lit. a EStG 1988.

Da auch hier eine private Nutzung von 50% unbestritten gegeben ist, liegt keine nahezu ausschließlich berufliche Nutzung vor, weshalb diese Aufwendungen keine Anerkennung als Werbungskosten finden können.

*Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.*

*Gemäß § 90 Abs. 2 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken, soweit ihm dies zumutbar ist, es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist.*

Erfolgt die **Mitarbeit der Ehegattin** ohne besondere vertragliche Verpflichtung, lediglich im Rahmen der Beistandspflicht der Ehegatten oder auf Grund des familiären Naheverhältnisses, stellen die an den Ehegatten gezahlten Beträge keine Betriebsausgaben dar

(Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein, Tz 3.1). Die geleisteten Abgeltungsbeträge gemäß § 98 ABGB sind in der Folge familienhaft bedingt und als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen im Sinne des § 20 EStG 1988 anzusehen.

Gegenständlichenfalls ist nun zu klären, ob die Tätigkeit der Ehegattin eine über die nach § 90 ABGB gebotene Mitwirkungspflicht gehende darstellt. Fest steht, dass den zu überprüfenden Leistungen keine schuldrechtliche (schriftliche) Vereinbarung zu Grunde liegt, die unter Berücksichtigung der Femdvergleichsgesichtspunkte zu überprüfen wäre.

Das Arbeitszimmer befindet sich, wie unbestritten feststeht, im Einfamilienhaus des Bw.. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es nicht unüblich, wenn von der Ehegattin, die dieses Haus ebenfalls bewohnt, auch dieses Zimmer mitgereinigt, das Telefon bei Abwesenheit ihres Gatten abgehoben wird oder auch Ablagearbeiten von ihr durchgeführt werden. All das sind geradezu typische Beispiele, die für eine familienhafte Mitarbeit unter Ehegatten sprechen und weder der Art noch dem Umfang nach über eine rechtlich bzw sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen keine Werbungskosten darstellen.

*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:*

*Sie muss außergewöhnlich sein.*

*Sie muss zwangsläufig erwachsen.*

*Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.*

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

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

Nach dem Wortlaut des § 34 Abs. 2 EStG 1988 bedeutet außergewöhnlich, dass dem Steuerpflichtigen eine höhere Belastung als jene der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwachsen muss. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient somit der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung. Liegt eine Ausgabe in einer bestimmten Einkommenskategorie an sich im Bereich der normalen Lebensführung, liegt auch dann keine außergewöhnliche Belastung vor,

---

wenn tatsächlich nicht die Mehrheit dieser Einkommenskategorie dieselben Ausgaben tätigt (Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 34 Abs. 2 bis 5, Tz 2 ).

Nach den vorstehenden Ausführungen zum Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit muss es sich um atypische, außerhalb der normalen Lebensführung gelegene Belastungen handeln.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen Hilfeleistungen zwischen Kindern und Eltern nichts Ungewöhnliches dar. Einer Vielzahl von Abgabepflichtigen erwachsen dadurch **Fahrtkosten**, dass sie sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern, sie besuchen und mit ihnen ausgehen, sowie für sie Besorgungen uä tätigen. Dies gilt im besonderen auch für die Betreuung altersbedingt behinderter Personen (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091).

Ausnahmen gelten, wenn Besuchsfahrten ausschließlich zum Zweck der Heilung bzw. Linderung eines Leidens getätigt werden (Jakom/Baldauf, EStG, § 34, Rz 90 Stichwort „Besuchsfahrten“).

Den Ausführungen des Bw. und den vorgelegten Unterlagen ist nicht zu entnehmen, dass die Fahrten zu seiner Mutter notwendig waren, um diese zu pflegen und zu betreuen. Ausschlaggebend für die Beurteilung dieser Frage ist jedoch, ob die Betreuung eines Elternteils eine typische Krankenbetreuung darstellt, oder ob es sich um eine Hilfestellung bei bestimmten Besorgungen des täglichen Lebens handelt. Letzteres ist im vorliegenden Fall, wie aus der Bestätigung der Mutter zu erkennen ist, gegeben, weshalb die beantragten Fahrtkosten keine außergewöhnlichen Aufwendungen darstellen, die der Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. März 2009