

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Astrid Binder in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Zangrando-Jaklitsch Steuerberatungs GmbH & Co KG, Gaaler Straße 5, 8720 X, gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 31. März 2015, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde 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.

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

### Entscheidungsgründe:

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wurden nicht alle von der Bf. beantragten Mehraufwendungen berücksichtigt. Dies mit nachstehender Begründung:

*„ Die beantragten Fahrtkosten Ihres Sohnes sind gem. § 20 EStG nichtabzugsfähig. Diese Ausgaben sind keine Werbungskosten und keine Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen selbst (§ 16 (1) und § 35 (1) EStG).*

*Aufwendungen für eine Haushaltshilfe sind kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen in der Regel die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0021). Bei einer kranken oder pflegebedürftigen Person kann allerdings insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die einer „normalen“ Haushaltshilfe hinausgeht (VwGH 20.11.1996, 94/15/0141). Über die Tätigkeiten einer „normalen“ Haushaltshilfe hinausgehende und erforderliche Betreuungsleistungen wurden nicht nachgewiesen, weshalb die für die beiden Haushaltshilfen begehrten Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung in Abzug gebracht wurden. Das Pflegegeld übersteigt die anerkannten Krankheitskosten.“*

In der dagegen gerichteten *Beschwerde* beantragte der steuerliche Vertreter der Bf., die Berücksichtigung des Kilometergeldes iHv 2.222,64 EUR als Werbungskosten, welches die Bf. ihrem Sohn für die Betreuung der Vermietung in X bezahlt habe, sowie die das Pflegegeld übersteigenden außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 13.793,34 EUR. Begründend wurde ausgeführt, die Bf. (Jahrgang 1926) sei zu 80% behindert und leide an einer ausgeprägten Herzschwäche. Ihr Sohn führe sämtliche notwendige Fahrten für sie durch. Diesen Aufwand würde die Bf. ihrem Sohn in Höhe des amtlichen Kilometergeldes abgelden. Der Sohn betreue die Vermietungen in Y und X und organisiere die Betreuung seiner Mutter durch zwei Betreuerinnen.

Im Fall der Bf. stehe der Betreuungsbedarf im Vordergrund. Das Hauptaugenmerk der Betreuung liege in der Strukturierung des Tagesablaufes der Bf..

Die Betreuungspersonen würden beim Aufstehen und der Einteilung der Mahlzeiten helfen. Sie würden Tätigkeiten wie Einkäufe, Spaziergänge und Arztbesuche oder Wechseln der Wäsche organisieren und den Sohn verständigen, falls seine Mutter besondere Hilfe benötige. Für Zeiten in denen keine Betreuungspersonen anwesend seien, werde vorgeplant und dafür gesorgt, dass eine Versorgung gewährleistet sei.

In der in der Folge ergangenen *Beschwerdevorentscheidung* führte das Finanzamt die Vermietung und Verpachtung betreffend aus, dass Werbungskosten grundsätzlich Aufwendungen seien, die der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Entscheidend für die Anerkennung von Werbungskosten sei nach der Judikatur des VwGH der Veranlassungszusammenhang der Ausgaben mit der Einkunftsquelle. Unübliche Aufwendungen könnten auf eine private Mitveranlassung hinweisen. In Fällen, die eine private Mitveranlassung nahe legen, dürfe die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als notwendig erwiesen. Fahrtkosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung könnten jedenfalls dann Werbungskosten sein, wenn sie anfielen, weil der Steuerpflichtige gezwungen sei, sich zur Besorgung der Verwaltung der Objekte, die ihm als Einkunftsquelle dienen, an Orte zu begeben, die außerhalb seines Wohnortes lägen. Die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten setze voraus, dass die Fahrten zum Mietobjekt ausschließlich oder zumindest überwiegend im Interesse der Erzielung der Mieteinnahmen notwendig gewesen wären.

Im vorliegenden Fall habe der Sohn seine pflegebedürftige Mutter regelmäßig besucht und zu diesem Zweck Fahrten von München nach X unternommen. Es erscheine unglaublich, wenn diese Fahrten von München nach X bzw. nach Y in einem engen zeitlichen Konnex ausschließlich zur Betreuung der beiden Vermietungsobjekte getätigt worden seien. So sei zB am 14.05.2013 eine Fahrt von München nach X und wieder retour und am 16.05.2013 von München nach Y und wieder retour unternommen worden. Es sei für das Finanzamt nicht ersichtlich, warum diese Fahrten nicht auf einen Termin zusammengelegt worden seien. Es sei daher davon auszugehen, dass die Fahrten zumindest privat mitveranlasst gewesen seien. Außerdem seien beide Vermietungsobjekte

an Immobilienverwaltungen ausgelagert worden, was insgesamt an der Notwendigkeit von insgesamt 12 Fahrten zu den Vermietungsobjekten im Beschwerdejahr zweifeln ließe.

Da der Wohnort der Bf. an der gleichen Adresse gelegen sei wie das Vermietungsobjekt, könnten für Fahrten zu diesem Vermietungsobjekt keine Fahrtkostenersätze der Bf. als Werbungskosten anerkannt werden.

Was die Fahrten zum Vermietungsobjekt in Y anbelange, sei auszuführen, dass auf Grund der privaten Mitveranlassung der Fahrten (Besuche bei der Mutter) lediglich die Fahrtkosten von X nach Y als Werbungskosten anerkannt werden könnten.

Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten für zwei Haushaltshilfen wurden im Wesentlichen mit der Begründung, es sei nicht nachgewiesen worden, dass die beiden Haushaltshilfen pflegebedingte Leistungen zumindest im Sinne einer Heimehelferin erbringen, nicht anerkannt.

Ergänzend dazu brachte der steuerliche Vertreter im *Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht* vor, dass die Fahrten nach Y ausschließlich der Besorgung der Verwaltung des Mietobjektes geschuldet seien. Laut Auskunft der Bf. werde die Verwaltung von ihrem Sohn durchgeführt und lediglich die Abrechnungen und Zahlungen von einem Buchhaltungsbüro erledigt.

Auch für die Vermietung am Wohnort der Bf. sei die ImmobilienverwaltungsGmbH nur beauftragt worden, die Abrechnungen zu erstellen und Zahlungen durchzuführen. Sämtliche Termine und Besichtigungen nehme der Sohn im Auftrag der Bf. wahr. Gleichwohl nutze der Sohn meistens auch diese Termine um seine Mutter zu besuchen. Die Veranlassung der beantragten Fahrten sei jedoch die Vermietung gewesen, was sich auch durch entsprechende Termine belegen lasse.

Zur Frage der außergewöhnlichen Belastung wurde ausgeführt, dass es weder in Bezug auf die Höhe der beantragten Aufwendungen, noch in Bezug auf die Pflegebedürftigkeit der Bf. Zweifel gebe. Die Bf. sei aufgrund ihrer gesundheitlichen Situation bereits in einem Pflegeheim gewesen. Ohne regelmäßige Betreuung in ihrer Wohnung wäre sie nicht in der Lage den Alltag außerhalb einer Pflegeeinrichtung zu bewältigen.

Zusätzlich beantragte der steuerliche Vertreter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um die nicht begründete Erhöhung dieser Einkünfte in der BVE zu vermindern.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **ad Haushaltshilfe/häusliche Betreuung**

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 Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein. Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

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 Abs. 4 der genannten Norm beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können unter anderem folgende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen (zB Pflegegeld) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Vorliegendenfalls ist strittig, ob die mit der Beschäftigung von zwei Haushaltshilfen verbundenen Aufwendungen eine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 10.2.2016, 2013/15/0254) kann die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nur ausnahmsweise bei Vorliegen besonderer Umstände eine Belastung nach sich ziehen, die für eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG 1988 in Betracht kommt. Insbesondere sind Aufwendungen für eine Haushaltshilfe kein Grund für eine Steuerermäßigung, wenn die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht mehr als außergewöhnlich erscheinen lassen. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob eine Einkommens- oder Vermögenssituation vorliegt, bei der die Beschäftigung einer Haushaltshilfe ohnehin üblich ist (vgl. das Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0021). Bei kranken oder pflegebedürftigen Personen kann allerdings auch in diesen Fällen insoweit eine außergewöhnliche Belastung vorliegen, als die durch Krankheit oder Pflegebedürftigkeit bedingte Betreuung über die für eine normale Haushaltshilfe hinausgeht (vgl. das Erkenntnis vom 20. November 1996, 94/15/0141).

Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit kann bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Stufe 1 ausgegangen werden. Dies gilt bei einer Pflege im Familienverband in gleicher Weise wie bei einer gewerblichen oder nichtselbständigen Pflege durch Fremde. Dabei können alle im Zusammenhang mit der Betreuung anfallenden Geld- und Sachaufwendungen geltend gemacht werden. Sie sind jedoch um die erhaltenen steuerfreien Zuschüsse (zB Pflegegeld) zu kürzen (ARD 5824/18/2007; Jakom /Baldauf EStG, 2015, § 34 Rz 90, Stichwort „Häusliche Pflege“; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 34 Anm 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, „Häusliche Pflege“).

Es ist unbestritten, dass die im Streitjahr 87 jährige Bf. zu 80% behindert ist und Pflegegeld der Stufe 3 bezieht. Damit verbunden ist ein monatlicher Betreuungsaufwand von 120 Stunden. Eine Einschränkung der Betreuungsmöglichkeit auf gewisse mobile Pflege- und Betreuungsdienste ist dabei nicht vorgesehen.

Die häusliche Betreuung der Bf. wird mit der Hilfe von zwei Betreuerinnen bewerkstelligt, die täglich ca. 3 Stunden anwesend sind, um die Bf. beim Aufstehen, Einsortieren der Medikamente, Einteilung der Mahlzeiten, Erledigung von Einkäufen, Begleitung bei Spaziergängen und Arztbesuchen, zu unterstützen.

Aufgrund der oben dargestellten Rechtslage stellen die dafür aufgewendeten Kosten eine außergewöhnliche Belastung dar. Die in der Folge um die erhaltenen Zuschüsse (Pflegegeld) zu kürzenden Aufwendungen können als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 geltend gemacht werden. Der Gesamtbetrag der anzuerkennenden außergewöhnlichen Belastung beträgt im Jahr 2013 somit 9.348 Euro.

### **ad Fahrtkosten**

Die Bf. machte Kilometergeld in Höhe von 4.445,28 Euro für Besuchsfahrten ihres Sohnes als außergewöhnliche Belastung und 1.688,40 für Fahrten ihres Sohnes im Zusammenhang mit der Vermietung in Y, sowie 2.222,64 Euro im Zusammenhang mit der Vermietung in X als Werbungskosten geltend.

#### *1. Besuchsfahrten als außergewöhnliche Belastung*

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

Die Definition der Außergewöhnlichkeit ist typisierend dahingehend zu verstehen, dass es sich nicht um eine im täglichen Leben übliche Erscheinung handeln darf. Das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit dient der Abgrenzung atypischer, außerhalb der normalen Lebensführung gelegener Belastungen von den typischerweise wiederkehrenden Kosten der Lebenshaltung (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band III, Kommentar, § 34 Abs. 2 bis 5 EStG 1988, Rz 4).

Eine Belastung ist damit nur dann außergewöhnlich, wenn die Aufwendungen nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen

liegen. Folglich sind die typischen Aufwendungen der Lebensführung aus dem Anwendungsbereich des § 34 EStG 1988 ausgeschlossen.

Vorliegendenfalls machte die Bf. das Kilometergeld für die monatlichen Besuchsfahrten am Wochenende vom Wohnort des Sohnes in München nach X als außergewöhnliche Belastung geltend.

Aufwendungen für Besuche von nahen Angehörigen sind idR nicht außergewöhnlich (Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 34, Rz 90, Stichwort „Besuchsfahrten“). Dies gilt auch, wenn Angehörige erkrankt bzw. pflegebedürftig sind und Fahrten in kürzeren zeitlichen Abständen oder über größere Entfernungen erfolgen (BFG 27.5.2014, RV/1100309/2014). Fahrtkosten, die durch regelmäßige Besuche bei einem betagten Elternteil erwachsen, können nicht als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG Berücksichtigung finden (VwGH 1.3.1989, 85/13/0091). Für Arztbesuche, Spaziergänge, und Einkäufe und die Unterstützung bei der Verrichtung der alltäglichen Dinge des Lebens stehen der Bf. Betreuungspersonen zur Verfügung. Deren Aufgabe ist es laut Ausführungen der Bf. auch für Sonn- und Feiertage vorzusorgen. Die Besuchsfahrten des Sohnes dienen somit nicht der typischen Krankenpflege. Einer Vielzahl von Abgabepflichtigen erwachsen dadurch Fahrtkosten, dass sie sich um ihre nächsten Angehörigen kümmern, sie besuchen und mit ihnen spazieren gehen. Solche Hilfestellungen sind zwischen Mutter und Sohn durchaus nichts Ungewöhnliches. Fahrtkosten, die dadurch entstehen können nicht als außergewöhnlich bezeichnet werden.

## *2. Fahrtkosten als Werbungskosten*

Grundsätzlich können Fahrtkosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten darstellen.

Auch bei Dauermietverhältnissen und Vorhandensein einer Hausverwaltung ist die gelegentliche Anwesenheit des Hausbesitzers vor Ort der Vermietung erforderlich (VwGH 8.6.1982, 81/14/0182).

Die Fahrten müssen aber überwiegend oder ausschließlich im Interesse der Mieteinnahmenerzielung gelegen sein, sonst liegen nichtabzugsfähige Aufwendungen vor (Laudacher/Jakom, EStG, 2015, §28, Rz 56, Stichwort „Fahrtkosten“, VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

### *a.) Vermietung X*

Werden, wie im gegenständlichen Fall die Fahrten im Zusammenhang mit der sich an der Wohnadresse der Mutter befindlichen Vermietung vorgenommen, kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht davon ausgegangen werden, dass diese Fahrten ausschließlich im Interesse der Mieteinnahmenerzielung gestanden sind. Als „auslösendes Element“ für diese Fahrten stand unzweifelhaft der Besuch bei der Mutter im Vordergrund, weshalb der private Aspekt nicht bloß von untergeordneter Bedeutung ist und derart verursachte Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die private Lebensführung zuzuordnen sind.

## b.) Vermietung Y

Der Sohn der Bf. hat im Streitjahr sechs Fahrten für seine Mutter zu dem in Y gelegenen Vermietungsobjekt unternommen. Laut Routenplaner führt der direkte Weg von München nach Y über den Katschberg. Es besteht kein Grund zur Annahme, dass der Sohn diese Besprechungen, die meist unter der Woche stattgefunden haben, mit einem Besuch bei seiner Mutter verbunden und dabei einen nicht unbeachtlichen Umweg in Kauf genommen hat.

Lediglich bei der Fahrt am 15. August kann der Zusammenhang zu der Vermietung nicht gegeben sei, da aufgrund des Feiertages in Österreich kein Treffen mit der Hausverwaltung und der Bank möglich war.

Das Bundesfinanzgericht sieht jedoch die verbleibenden Fahrten als ausschließlich im Zusammenhang mit dem Mietobjekt gelegen an, weshalb sie in der Höhe von 1.407 Euro als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Die vom steuerlichen Vertreter gerügte Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Bescheid vom 5. Juni 2015 ergibt sich aus einem Berechnungsfehler (Mehrfachkorrektur von Fahrtkosten) und wird in der Folge berichtigt.

Die Berechnung dieser Einkünfte lautet wie folgt:

-3.505,09 Einkünfte lt. Erklärung (X)  
+2.222,64 Korrektur lt. FA (Bescheid v. 31.3.2015)  
+25.968,81 Einkünfte lt. Erklärung (Y)  
+1.688,40 Fahrtkosten lt. Erklärung  
- 1.407,00 Fahrtkosten lt. BFG  
24.967,76 Einkünfte V+V (gesamt) lt. BFG

## Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 11. Mai 2016

