

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 15. März 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. Der Bf. ist verheiratet und wohnt mit seiner Gattin seit April 2010 in einer Wohnung der in der ***Bf1-Adr***.
2. Vom 1.1.2018 bis zum 20.10.2018 war er bei der ***X*** KG in ***Ort1*** beschäftigt, für den Rest des Jahres bezog er Krankengelder von der Vorarlberger Gebietskrankenkasse (VGKK). Die Einkünfte aus der Beschäftigung bei der ***X*** KG betrugen 16.343,87 Euro, die steuerpflichtigen Bezüge aus den Leistungen der VGKK betrugen 6.120,55 Euro.
3. Im Rahmen der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr 2018 machte er Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 1.200 Euro und Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von 4.800 Euro als Werbungskosten, Kosten für die Wohnraumschaffung in Höhe von 4.195 Euro als Sonderausgaben und Kurkosten in Höhe von 560 Euro als außergewöhnliche Belastung geltend.

4. Mit **Ergänzungsersuchen** vom 7.2.2019 ersuchte das Finanzamt den Bf. die Zahlungen für die Wohnraumschaffung nachzuweisen und die Kosten für Familienheimfahrten zu begründen und zu belegen.

5. Aufgrund dieses Ersuchens legte der Bf. eine Bestätigung der Vorarlberger Gemeinnützige Wohnungsbau- und Siedlungsgesellschaft m.b.H. (VOGEWOSI) über absetzbare Sonderausgaben 2018 in Höhe von 4.195,58 Euro, Zahlungsnachweise über Selbstbehalte in Höhe von 139,37 Euro und 418,11 Euro im Rahmen eines Aufenthalts in der Reha Klinik *****1***** im September 2018, eine Erklärung über drei „Familienheimfahrten“ mit dem Auto von *****OrtÖ***** nach *****Ort2***** in der Opština *****Ort3***** in Serbien und wieder zurück, mit Kosten von je 400 Euro sowie einen übersetzten Vertrag vom 11.3.2017 über die Unterbringung seiner Großmutter in einem Alters- und Pflegeheim in *****Ort3*****, abgeschlossen zwischen der Betreiberin des Heims, der *****XX***** GmbH in *****Ort3*****, als Dienstleistungsgeber, der Großmutter des Bf., *****Name***** aus *****Ort2*****, als „Nutznießerin der Dienstleistungen“ und dem Bf. als „Bürge für die Bezahlung der Dienstleistungen“ vor.

Laut Artikel 2 des Vertrages verpflichtet sich die Nutznießerin der Dienstleistungen zu einer Zahlung von 400 Euro im Monat und zum Ersatz bestimmter Zusatzleistungen.

6. Das Finanzamt setzte mit Einkommensteuerbescheid 2018 vom 14.2.2019 die Einkommensteuer mit einer Gutschrift in Höhe von 2.404 Euro fest. Das steuerpflichtige Einkommen ermittelte es mit 11.187,52 Euro aus den Einkünften aus der nichtselbständigen Beschäftigung in Höhe von 16.343,87 abzüglich Werbungskosten in Höhe von 918 Euro abzüglich Sonderausgaben in Höhe von 730 Euro und abzüglich außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 3.508,35 Euro für Altersheimkosten für die Großmutter und den eigenen Kurkosten. Die geltend gemachten Kosten für die Familienheimfahrten berücksichtigte es nicht.

7. Mit dem im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen **angefochtenen Bescheid** vom 15.3.2019 erhöhte das Finanzamt die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um die Krankengelder laut den inzwischen eingelangten Lohnzettel der Gebietskrankenlasse und setzte die Einkommensteuer mit -1.365 Euro fest.

8. Mit der **Beschwerde** wandte der Bf. gegen die Reduzierung der Gutschrift ein, er verstehe nicht, aus welchen Gründen es dazu gekommen sei.

9. Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 5.11.2019 änderte das Finanzamt die Einkommensteuer auf 123 Euro ab. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit setzte es mit 22.332,42 Euro an, die Sonderausgaben berücksichtigte es nur mit dem Pauschbetrag von 60 Euro, an außergewöhnlichen Belastungen anerkannte es lediglich die geltend gemachten Kurkosten abzüglich einer Haushaltsersparnis mit 411,04 Euro, die allerdings aufgrund des

anzusetzenden Selbstbehaltes ohne steuerliche Auswirkung blieben. Die Kosten für die Familienheimfahrten und die Altersheimkosten für die Großmutter anerkannte es nicht.

In der Begründung gab es an, im Erstbescheid vom 14.2.2019 sei das erhaltene Krankengeld noch nicht berücksichtigt worden. Die Vorarlberger Gebietskrankenkasse habe Ihre Meldung am 2.3.2019 übermittelt. Da bereits ein Bescheid ergangen sei, sei die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Die Gattin des Bf. lebe jedoch beim Bf. in Österreich. Daher seien Familien- und Arbeitswohnsitz ident.

Der Besuch der Großmutter sei kein Grund für eine doppelte Haushaltsführung. Zudem könnten die Altersheimkosten der Großmutter mangels Zwangsläufigkeit nicht anerkannt werden. Die Übernahme der Kosten erfolge freiwillig und sei daher steuerlich nicht abzugsfähig.

10. Am 1.12.2019 stellte der Bf. den **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte aus, die Übernahme von Altersheimkosten für die Großmutter *****Name***** in Höhe von 4.800 Euro sei dem Bf. sehr wohl zwangsläufig erwachsen, denn er habe sich diesen Kosten aus sittlichen Gründen nicht entziehen können. Es sei aber durchaus möglich, dass manche Nachkommen ihre Großmutter nur unter Zwang nicht verhungern ließen.

11. Mit **Vorhaltschreiben** vom 17.5.2022 legte das Bundesfinanzgericht dem Bf. die gesetzlichen Voraussetzungen, unter denen Aufwendungen für die Unterbringung der Großmutter in ein Altersheim bei ihm als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden könnten und lud ihn ein,

- mittels Zahlungsbestätigung, Kontoauszug etc. nachzuweisen, dass er 2018 tatsächlich die Kosten für den Altersheimaufenthalt seiner Großmutter bezahlt habe bzw. dass er tatsächlich als Bürge aus dem Dienstleistungsvertrag zwischen der *****XX***** GmbH, *****Name***** als Dienstleistungsnehmerin und ihm als Bürgen für die Bezahlung der Dienstleistungen vom 11.3.2017 in Anspruch genommen worden sei,
- nachzuweisen, dass weder das Einkommen noch das Vermögen der Großmutter für die Bezahlung dieser Kosten ausgereicht habe und
- glaubhaft zu machen, dass keine Vermögensübertragung durch die Großmutter an ihn in Hinblick auf die Übernahme der Kosten erfolgt sei.

12. Dieses Schreiben beantwortete der Bf. wie folgt:

„Danke für Ihre Bemühungen, aber meine Oma ist inzwischen verstorben. Sie war wirklich mittellos, und ich habe sie, so gut es ging, unterstützt. Unterlagen und Bestätigungen für schon länger zurückliegende Jahre zu erhalten, ist wenig aussichtsreich. Um noch etwas zu bekommen, müsste ich wahrscheinlich selber nach Serbien fahren. Und dann wäre es nicht sicher, ob es reicht. Schließlich habe ich es für die Oma getan und nicht, um vom Finanzamt etwas zu bekommen“.

13. Im **Vorlagebericht** zur Beschwerdevorlage beantragte das Finanzamt, die Ausgaben für die Wohnraumschaffung mit 730 Euro als Sonderausgaben und die Kurkosten mit 411,04 Euro als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, das darüber hinaus gehende Beschwerdebegehren aber abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

14. Mit dem Vorlageantrag wandte sich der Bf. nur mehr gegen die Aberkennung eines Betrages von 4.800 Euro als außergewöhnliche Belastung. Die außergewöhnliche Belastung wurde mit der Übernahme der Altersheimkosten für die Großmutter begründet.

Hiezu ist zu sagen:

15. Außergewöhnliche Belastungen sind bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Belastung außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwächst und sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt (§ 34 Abs. 1 EStG).

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

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG).

Die Belastung beeinträchtigt 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. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300 Euro 16%, bei mehr als 7.300

Euro bis 14.600 Euro 18%, bei mehr als 14.600 bis 36.400 10% und bei mehr als 36.400 Euro 12%.

Kosten für die Unterbringung in einem Alters- und Pflegeheim sind außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988, wenn sie aufgrund eigener Krankheit, Behinderung oder Pflegebedürftigkeit anfallen. Sind die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit der Heimkosten erfüllt, können auch die Kosten der Unterkunft und Verpflegung, soweit sie über die Haushaltsersparnis hinausgehen, als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Bei der Übernahme von Altersheimkosten durch Dritte liegen außergewöhnliche Belastungen nur vor, wenn eine rechtliche oder sittliche Pflicht zur Übernahme der Kosten besteht und nur soweit, als das Einkommen abzüglich 20% Taschengeld und auch das Vermögen der betreuten Person für die Kosten nicht ausreicht und auch keine Vermögensübertragung an die übernehmende Person in Hinblick auf künftige Übernahme der Kosten erfolgt ist (vgl. *Fuchs in Doralt/Krichmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 34 Tz 78*).

Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt dem Steuerpflichtigen. Macht der Steuerpflichtige Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung geltend, hat er selbst die Umstände offen zu legen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. *Fuchs in Doralt/Krichmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 34 Tz 7*; VwGH 25.5.2004, 2001/15/0027).

Erste Voraussetzung für die Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung ist, dass der Steuerpflichtige nachweist, dass mit diesen Aufwendungen sein Einkommen belastet worden ist. Das bedeutet, dass er nachzuweisen hat, dass er diese Aufwendungen auch tatsächlich getragen hat.

Für den Nachweis der geltend gemachten Kosten hat der Beschwerdeführer lediglich den Vertrag vom 11.3.2017 über die Unterbringung seiner Großmutter in einem Pflegeheim vorgelegt. Laut diesem Vertrag ist die Großmutter des Bf. als Empfängerin der Dienstleistungen Schuldnerin des vereinbarten Entgelts in Höhe von 400 Euro je Monat und zum Ersatz allfälliger Zusatzleistungen verpflichtet, der Bf. ist Bürge für die Bezahlung dieses Entgelts. Damit wird aber allenfalls die Belastung des Einkommens der Großmutter, nicht aber des Bf. aufgezeigt. Denn ob der Bf. tatsächlich als Bürge für die Bezahlung der Unterbringung in Anspruch genommen und die geltend gemachten Kosten für die Unterbringung der Großmutter im Altersheim in Höhe von 4.800 Euro auch wirklich bezahlt hat, hat er nicht nachgewiesen. Auch die übrigen mit Vorhalt vom 17.5.2022 aufgetragenen Nachweise hat er nicht erbracht. Somit ist nicht einmal erwiesen, dass das Einkommen des Bf. tatsächlich mit den geltend gemachten Altersheimkosten in Höhe von 4.800 belastet worden ist. Das Belastungsprinzip ist aber grundlegend für die Berücksichtigung von Kosten gemäß § 34 EStG 1988. Damit erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf die übrigen Voraussetzungen für die Berücksichtigung von

Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung. Dem Beschwerdebegehren, 4.800 Euro als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, kann somit nicht Folge geleistet werden.

16. Über die übrigen Beschwerdepunkte ist wie folgt zu entscheiden:

17. **Krankengelder:** Bezüge aus der gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung sind gemäß § 25 Abs. 1 lit. c EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Krankengelder der Vorarlberger Gebietskrankenkasse waren daher als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Einkommensteuer zu unterziehen.

18. **Familienheimfahrten:** Unterhält der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen neben seinem Familienwohnsitz einen weiteren Wohnsitz, sind die Aufwendungen für den weiteren Wohnsitz wie auch für die Fahrten zwischen diesen Wohnsitzen als Werbungskosten absetzbar, wenn dem Steuerpflichtigen weder die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz noch die Verlegung des Familienwohnsitzes zum Beschäftigungsort zumutbar ist.

Im Beschwerdefall scheidet die beantragte Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten schon deshalb aus, weil der Beschwerdeführer im Jahr 2018 mit seiner Gattin in einem gemeinsamen Haushalt in ***OrtÖ*** gelebt und nur wenige Kilometer gearbeitet hat. Sollte der Beschwerdeführer in ***Ort2*** in Serbien überhaupt über einen weiteren Wohnsitz verfügt haben, so bestand jedenfalls keinerlei Zusammenhang mit diesem und dem Beschäftigungsort. Die Fahrten nach ***Ort2*** zu seiner Großmutter waren daher privat veranlasst und die dafür geltend gemachten Kosten schon aus diesem Grund nicht absetzbar.

19. **Beiträge zur Darlehensrückzahlung:** Ausgaben zur Wohnraumschaffung sind gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 idF BGBl. I 2015/118 Sonderausgaben, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen oder der der Zahlung zugrunde legende Vertrag abgeschlossen worden ist. Zu den sonderausgabenbegünstigten Ausgaben zur Wohnraumschaffung zählen u.a. mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. Zu den Bauträgern zählen gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit c EStG). Sonderausgabenbegünstigt sind auch Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von Wohnraum aufgenommen wurden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit d).

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, wohnen der Bf. und seine Ehefrau bereits seit dem Jahr 2010 in der von der gemeinnützigen VOGEWOSI errichteten Wohnanlage. Es ist daher davon auszugehen, dass mit der Bauausführung der Wohnanlage vor dem 1.1.2016 begonnen worden ist. Die vom Bf. nachgewiesenen Beiträge zur Darlehensrückzahlung für die Errichtung dieser Wohnanlage sind daher als Topfsonderausgaben mit einem Viertel vom 2.920 Euro, somit mit 730 Euro, als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

20. Kurkosten: Der Bf. hielt sich im September 2018 aufgrund einer von der Krankenversicherung gewährten Rehabilitation in der Rehabilitationsklinik ***1*** auf. Für diesen Aufenthalt wurden ihm Zuzahlungen gemäß § 154a Abs. 7 ASVG in Höhe in Höhe von 557,48 Euro vorgeschrieben.

Kurkosten werden dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, wenn die Notwendigkeit des Kuraufenthalts durch ein ärztliches Gutachten nachgewiesen wird. Einem Gutachten wird es gleichgehalten, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem gesetzlichen Sozialversicherungsträger Zuschüsse geleistet werden (vgl. *Fuchs* in *Doralt/Krichmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 34 Tz 78, Stichwort „Kurkosten“).

Da der Aufenthalt in der Rehabilitationsklinik von der Gebietskrankenkasse genehmigt und die Kosten von ihr getragen wurden, ist die Notwendigkeit des Aufenthalts zu bejahen. Die von der Krankenkasse eingeforderten und vom Bf. bezahlte Zuzahlungen waren daher abzüglich einer Haushaltsersparnis mit 411,04 Euro als außergewöhnliche Belastung zu beurteilen, die dem Bf. auch zwangsläufig erwachsen ist.

Wie weiter oben ausgeführt wurde, haben diese außergewöhnliche Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. nur insoweit wesentlich beeinträchtigt, als sie den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 und 5 EStG überstiegen hat.

Das für die Berechnung des Selbstbehaltes maßgebliche Einkommen errechnet sich aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte (22.332,42 Euro) abzüglich Sonderausgaben (730,00 Euro) zuzüglich der außergewöhnlichen Belastung (411,04 Euro) und zuzüglich der sonstigen Bezüge (3.351,15 Euro) mit 25.364,61 Euro. Bei diesem Einkommen beträgt der Selbstbehalt 10%, das sind 2.536,46 Euro. Die außergewöhnlichen Belastungen von 411,04 Euro liegen somit deutlich unter dem Selbstbehalt und bleiben somit steuerlich ohne Auswirkung.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit diesem Erkenntnis ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung berührt. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Feldkirch, am 24. Juni 2022

